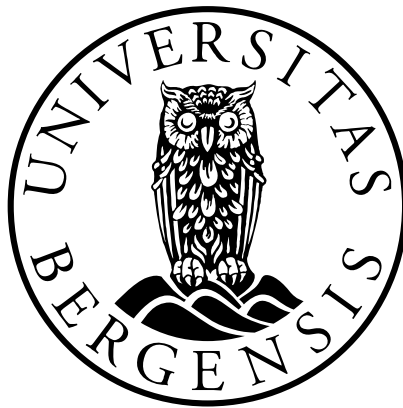


Kravet om sikkerhetsstillelse og rentekravet ved utsettelse av skattebetalingsplikten

*I hvilken grad er kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet i
skatteloven § 9-14 niende ledd femte punktum i
overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-
avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34?*

Kandidatnummer: 180

Antall ord: 14977



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2023

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tema og problemstilling	3
1.2 Rettskilder og metode.....	4
1.2.1 Kort om norsk internrett	4
1.2.2 Kort om EØS-retten.....	4
1.3 Avgrensninger og presiseringer.....	5
1.3.1 Avgrensninger	5
1.3.2 Presiseringer	6
1.4 Fremstillingen videre	7
2 Sktl. § 9-14 om skattebetalingsplikt for gevinst på eiendeler eller forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde.....	7
2.1 Hovedtrekkene i sktl. § 9-14.....	7
3 Sentrale grunnprinsipper ved utflyttingsskatten i sktl. § 9-14	8
3.1 Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet og hindre omgåelse av norsk skattelovgivning.....	8
4 Den historiske utviklingen til retten til å utsette skattebetalingsplikten i sktl. § 9-14 niende ledd	9
5 Generelt om retten til utsettelse av skattebetalingsplikten i sktl. § 9-14 niende ledd	11
5.1 Rettslige betingelser for å kreve utsettelse med skattebetalingsplikten	11
5.2 Betyggende sikkerhet for skattebetalingsplikten, renter og «reell risiko» i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum.....	12
5.3 Nærmere om kravet til å stille betryggende sikkerhet for skattebetalingsplikten	14
6 EØS-avtalen.....	16
6.1 Kort om EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34 om retten til etableringsfrihet og dens betydning for skatterettsområdet.....	16
6.2 Den EU- og EØS-rettslige restriksjonslæren.....	16
6.2.1 EU- og EFTA-domstolenes resonnementsmønster	16
6.3 I hvilken grad innebærer kravet til sikkerhetsstillelse en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34?	17
6.3.1 Innledning	17
6.3.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	17
6.3.3 Rettslig analyse.....	21
6.4 I hvilken grad kan kravet til sikkerhetsstillelse rettferdiggjøres i det tvingende allmenne hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?	24
6.4.1 Innledning.....	24
6.4.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	25
6.4.3 Rettslig analyse.....	26

6.5	<i>I hvilken grad er kravet til sikkerhetsstillelse egnet som middel til å oppnå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?</i>	29
6.5.1	Innledning	29
6.5.2	Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	29
6.5.3	Rettslig analyse	30
6.6	<i>I hvilken grad er kravet til sikkerhetsstillelse nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?</i>	31
6.6.1	Innledning	31
6.6.2	Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	32
6.6.3	Rettslig analyse	33
6.7	<i>I hvilken grad innebærer rentekravet en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34?</i>	39
6.7.1	Innledning	39
6.7.2	Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	40
6.7.3	Rettslig analyse	40
6.8	<i>I hvilken grad kan rentekravet rettferdiggjøres i det tvingende allmenne hensynet til å sikre en balansert beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?</i>	41
6.8.1	Innledning	41
6.8.2	Rettslige utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	41
6.8.3	Rettslig analyse	42
6.9	<i>I hvilken grad er rentekravet egnet som middel til å oppnå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?</i>	42
6.9.1	Innledning	42
6.9.2	Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	43
6.9.3	Rettslig analyse	43
6.10	<i>I hvilken grad er rentekravet nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?</i>	44
6.10.1	Innledning	44
6.10.2	Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten	44
6.10.3	Rettslig analyse	45
7	Oppsummering og avsluttende bemerkninger i tilknytning til kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet	47
8	Litteraturliste	50
8.1	Norske lover	50
8.2	Norske forskrifter	50
8.3	Norske lovforarbeider	50
8.4	EU-direktiv	50
8.5	Praksis fra EU-domstolen	51
8.6	Praksis fra EFTA-domstolen	51
8.7	Juridisk litteratur	51
8.7.1	Bøker	51
8.7.2	Administrative uttalelser	52
8.7.3	Artikler i tidsskrift	52

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Formuleringen utflytningsskatt er en kortform for skatterettslige problemstillinger knyttet til den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen som tas ut av norsk beskatningsområde eller skattesubjekter som flytter ut av Norge.¹

Grenseoverskridende aktivitet over landegrensene har økt som følge av internasjonaliseringen, noe som har ført til at EØS-statene har utformet skatteregler som skal legge til rette for at fysiske og juridiske personer kan ta urealisert kapitalgevinst ut av vedkommende stats territorium og til en annen EØS-stat. Utflytting innebærer imidlertid en risiko for at Norge mister muligheten til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen før utflyttingen. For å beskytte det norske skattefundamentet og motvirke skatteomgåelser fra norsk skattelovgivning, har lovgiver i samsvar med praksis fra EU- og EFTA-domstolene åpnet for at urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser blir skattepliktig på utflyttingstidspunktet etter lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 9-14 første ledd første punktum. Sktl. § 9-14 niende ledd første punktum fastsetter imidlertid retten skattyter har til å kreve utsettelse av skattebetalingsplikten. Dersom skattyter benytter seg av retten til å utsette skattebetalingsplikten, kan den norske stat oppstille krav til sikkerhetsstillelse og et rentekrav, hvis det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden, jf. sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum. Kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet kan virke særlig uheldig på internasjonal samhandel og mobilitet, da kravene kan avskrekke utflytting av urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser til en annen EØS-stat.

Denne masteroppgaven behandler temaet utflytting av selskaper, beskatning og forholdet til EU/EØS-retten. Problemstillingen som reises er i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet i skatteloven § 9-14 niende ledd femte punktum er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

¹ Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 329.

1.2 Rettskilder og metode

1.2.1 Kort om norsk internrett

Den alminnelige juridiske metodelæren anvendes i norsk skatterett. Ettersom sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum ikke har vært gjenstand for domstolsbehandling i noen instanser, er rettskildematerialet i norsk rett relativt begrenset. Fremstillingen vil derfor i hovedsak basere seg på lovforarbeidene til sktl.

1.2.2 Kort om EØS-rett

EØS-avtalen er en folkerettslig avtale som trådte i kraft 1. januar 1994. Avtalen omfatter EU-landene og Norge, Island og Liechtenstein (EFTA-statene), og har som hovedformål å gjøre EFTA-statene til en del av EUs indre marked med bevegelsesfrihet for varer, tjenester, kapital og personer.² EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven), og skal gjelde som norsk lov, jf. EØS-loven § 1, og den er gitt forrang fremfor motstridende norsk lovgivning, jf. EØS-loven § 2 og protokoll 35. Ettersom det dualistiske prinsippet gjelder i norsk rett, må relevante EU-rettsakter (forordninger og direktiver) være inntatt i norsk lov for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Presumsjonsprinsippet viser til at innholdet i norske skatteregler skal antas å være i overensstemmelse med EØS-retten. EØS-avtalens regler om retten til etableringsfrihet – slik den tolkes av EU- og EFTA-domstolene – kan påberopes av skattyteren for norske skattemyndigheter og domstoler.³ Norsk skattepolitikk er imidlertid ikke direkte omfattet av EØS-avtalen. EUs sekundærlovgivning på skatteområdet gjelder derfor ikke i EØS, og dermed heller ikke for Norge.⁴ Norge må likevel utforme sine skatteregler og utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-avtalen.⁵

Rettsutviklingen tilknyttet kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet har funnet sted gjennom EU-domstolens dynamiske praksis basert først og fremst på retten til etableringsfrihet i EU-

² Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022, side 19

³ Fredrik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt – skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget, 2019, side 53.

⁴ Fredrik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt – skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget, 2019, side 53 – 101.

⁵ Sak E-01/04, *Fokus Bank ASA v. Norge*, avsnitt 20.

traktatene. Denne retten har paralleller til EØS-avtalen, og for selskapsbeskatning er særlig EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 viktig. EFTA-domstolen anvender derfor EU-domstolens tolkningsmetode i saker som reises for dem i tilknytning til retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.⁶

Praksis fra EU-domstolen står sentralt i EU/EØS-retten, og er den sentrale rettskilden ved tolkning av retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34. EFTA-domstolen, som formelt treffer avgjørelser som er bindende for EØS-statene, er bundet av relevante avgjørelser fra EF-domstolen og EU-domstolen, og til å måtte ta tilbørlig hensyn til senere praksis fra EU-domstolen, jf. EØS-avtalen artikkel 3 nr. 2 og artikkel 6.

Homogenitetsmålsettingen i EØS-avtalen medfører at spørsmålet om i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, må behandles etter praksis fra EU- og EFTA-domstolene. Generaladvokatens innstilling til forslag til avgjørelse vil også anvendes i oppgaven som en kilde til juridisk kunnskap som har vært brukt av EU-domstolen i tilknytning kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet.

1.3 Avgrensninger og presiseringer

1.3.1 Avgrensninger

Fremstillingen avgrenser mot problemstillinger knyttet til lovendringene i sktl. § 9-14. Lovendringene knyttet til kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet vil redegjøres for, men ikke problematiseres av hensyn til oppgavens hovedproblemstilling.

De administrative byrdene knyttet til utsettelse av skattebetalingsplikten, som henholdsvis følger av forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 9-14-3 vil omtales som utflyttet skattyters oppgaveplikt, og oppgaveplikten til utflyttet skattyter vil brukes som argument i vurderingene. Oppgaven avgrenser mot en generell redegjørelse for utflyttet skattyters oppgaveplikt.

⁶ Sak E-01/04, *Fokus Bank ASA v. Norge*, avsnitt 22.

Fremstillingen avgrenser mot redegjørelse av om kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet er forholdsmessig i snever forstand, ettersom fokuset til EU- og EFTA-domstolene har vært utflyttet skattyters interesser når den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen tas ut av vedkommende stats beskatningsområde.

Oppgaven gjør ikke rede for tilknytningskravet og reglene om subjektiv skatteplikt i sktl. § 2-1 til § 2-3, samt vilkåret om «tas ut av norsk beskatningsområde». Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten forutsetter en at begivenhet som utløser skattebetalingsplikten inntreffer, som sktl. § 9-14 annet ledd regulerer, og at den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten forutsetter også at skatteobjektet eller skattesubjektet omfattes av skattebetalingsplikten. Av hensyn oppgavens omfang legges det til grunn at eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde, og at vurderingen knytter seg til om kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet ved utsettelse av skattebetalingsplikten er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

1.3.2 Presiseringer

Med eiendeler eller forpliktelser menes de fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, immaterielle eiendeler eller omsetningsgjenstander som fremgår av sktl. § 9-14 tredje ledd.

Kapittel 4 om den historiske utviklingen til retten til utsettelse av skattebetalingsplikten i sktl. § 9-14 niende ledd redegjør kun lovendringene for kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet. Nye lovendringer knyttet til ratebetalingsordningen og avvikling av femårsregelen brukes som argumenter i kapittel 5.

1.4 Fremstillingen videre

I kapittel 2 behandles hovedtrekkene i sktl. § 9-14 i som har betydning for retten til utsettelse av skattebetalingsplikten. I kapittel 3 gis det en kort redegjørelse for de sentrale grunnprinsippene bak utflyttingsskatten som har betydning for retten til utsettelse av skattebetalingsplikten. Deretter presenteres den historiske utviklingen til retten til utsettelse av denne plikten, herunder de rettslige betingelsene for å kreve utsettelse av skattebetalingsplikten, i kapittel 4. I kapittel 5 vil innholdet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 og dens betydning på skatterettens område gjøres rede for før spørsmålet om i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet er i overensstemmelse med EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 behandles. ATAD I (direktiv (EU) 2016/1164) henger sammen med problemstillingen, og vil behandles i proporsjonalitetsvurderingene til kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet. Avslutningsvis, i kapittel 6, foretas en kort oppsummering av kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet sett opp mot proporsjonalitetsvurderingene i kapittel 5, etterfulgt av avsluttende bemerkninger om kravene.

2 Sktl. § 9-14 om skattebetalingsplikt for gevinst på eiendeler eller forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde

2.1 Hovedtrekkene i sktl. § 9-14

Utgangspunktet i norsk skatterett er at gevinst og tap ikke skal skattlegges eller komme til fradrag før formuesgodet er faktisk realisert, jf. § 5-1 annet ledd, jf. §§ 5-30 og 9-1 flg. Sktl. § 9-14 hjemler et unntak fra dette ved at urealisert kapitalgevinst blir skattepliktig «som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert» siste dag før dette tidspunktet, jf. § sktl. § 9-14 første ledd første punktum. Gevinst og tap på eiendelen eller forpliktelsen tidfestes samme dag, jf. sktl. § 14-27.

Skattebestemmelsen gjelder i utgangspunktet for alle skattytere som er skattepliktige for inntekt fra virksomhet i Norge, både fysiske og juridiske personer, og uavhengig av om skattyter er alminnelig skattepliktig etter sktl. §§ 2-1 og 2-2 eller begrenset skattepliktig etter § 2-3.⁷ Skattebetalingsplikten omfatter urealisert kapitalgevinst på fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander, og immaterielle eiendeler, jf. sktl. § 9-14 tredje ledd.

Skattebetalingsplikten omfatter heller ikke urealisert kapitalgevinst på finansielle eiendeler tilhørende personlige aksjonærer mv. som er alminnelig skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-1 første ledd på utflyttingstidspunktet, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav a. Beskatningen reguleres da av sktl. § 10-70. Skattebetalingsplikten omfatter ikke urealisert kapitalgevinst som ved en realisasjon på utflyttingstidspunktet ville ha vært omfattet av fritaksmetoden, jf. fjerde ledd bokstav b. Avslutningsvis omfatter ikke skattebetalingsplikten gevinst på eiendeler som er nevnt i sktl. § 9-3 første ledd bokstav c, jf. sktl. § 9-14 fjerde ledd bokstav c.

3 Sentrale grunnprinsipper ved utflyttingsskatten i sktl. § 9-14

3.1 Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet og hindre omgåelse av norsk skattelovgivning

Hensynet til å sikre det norske skattefundamentet var den sentrale begrunnelsen for å innføre sktl. § 9-14.⁸ Utflytting av urealisert kapitalgevinst på eiendelen eller forpliktelsen innebærer en risiko for uthuling av det norske skattefundamentet ved at Norge mister muligheten til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten som ellers ville vært skattepliktig dersom utflyttingen aldri skjedde.⁹ Den urealiserte kapitalgevinsten kan stamme fra verdistigning og fra avskrivninger som er større enn den faktiske verdireduksjonen.¹⁰

⁷ Anne Dalheim Jacobsen, «Utflyttingsskatt for eiendeler og forpliktelser – sktl. § 9-14» *Tidsskrift for skatt og avgift*, 32 (2013) nr. 1 s. 4-26, på side 6.

⁸ Ot.prp. nr.1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer side 49.

⁹ Dalheim (2013) s. 4.

¹⁰ Dalheim (2013) s. 5.

Henvisning til beskyttelse av det norske skattefundamentet er i realiteten en henvisning til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.¹¹ Prinsippet er anerkjent i skatteavtalene Norge er bundet av, og er et tvingende allment hensyn som rettfærdiggjør restriksjoner i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. også artikkel 34.¹² I forbindelse med sktl. § 9-14 anvendes territorialprinsippet som begrunnelse for Norges beskatningskompetanse til den urealiserte kapitalgevinsten som er generert og skapt mens eiendelen eller forpliktelsen har vært i norsk beskatningsområde.¹³

Hensynet til å hindre omgåelse av norsk skattelovgivning har også vært et formål med innføringen av sktl. § 9-14.¹⁴ Skattebestemmelsen skal forhindre at urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde til land med lavere skattesatser før et planlagt salg.¹⁵ Hensynet fremstår imidlertid nedtonet som følge av forarbeidene og praksis fra EU-domstolen, som legger til grunn en mer liberal holdning til at det er territorialprinsippet som underbygger utflyttingsskatten, og ikke omgåelseshensynet.¹⁶

4 Den historiske utviklingen til retten til å utsette skattebetalingsplikten i sktl. § 9-14 niende ledd

Det ble vedtatt betydelige endringer av skattereglene ved lov 22. juni 2012 nr. 40.¹⁷ Etter lovendringene av sktl. § 9-14 ble blant annet retten til å kreve utsettelse av skattebetalingsplikten etter sktl. § 9-14 forbeholdt kun skattytere hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat. Før lovendringen var det ikke av noe betydning for retten til utsettelse om skattyter var hjemmehørende i EØS eller ikke.¹⁸ Dette innebærer en skjerpelse fra skattyters ståsted hva gjelder utflytting av urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde.

¹¹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 49; Dalheim (2013) s. 5.

¹² National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 46.

¹³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 49.

¹⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 50.

¹⁵ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 50.

¹⁶ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 43 – 60.

¹⁷ Loven ble endret ved lov nr. 40/2012.

¹⁸ Prop. 1 LS (2013-2014) Skatter, avgifter og toll 2014 side 223.

Utsettelse av skattebetalingsplikten innbefattet et absolutt krav til sikkerhetsstillelse når skattyter flyttet urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser ut av norsk beskatningsområde. Dette gjaldt uavhengig av om skattyter var hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, og uavhengig av om Norge hadde inngått avtale med EØS-staten om utveksling av informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet. Finansdepartementet fant etter EFTA-domstolens rådgivende uttalelse i E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, EFTA 3. oktober 2012 (heretter *Arcade Drilling*), at sktl. § 9-14 måtte lempes til at det må foreligge en «reell risiko» for at skatte- og rentekravet ikke betales i fremtiden.¹⁹ Lemping av kravet til sikkerhetsstillelse ble begrunnet med at det kan være kostbart for skattyter å stille betryggende sikkerhet etter formene i FSFIN 9-14-3 tredje ledd, særlig når skattekravet er høyt og skattyter har et langtidsperspektiv med hensyn til faktisk realisasjon.²⁰

Utflyttet skattyter må også svare renter av skattebetalingsplikten, jf. sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum. Kravet til sikkerhetsstillelse omfatter et skatte- og rentekrav.²¹ Utsettelse av skattebetalingsplikten omfatter alle former for eiendeler eller forpliktelser som er nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd.

Finansdepartementet begrunner lovendringene i sktl. § 9-14 i hensynet til å verne det norske skattefundamentet og motvirke likviditetshindringer for skattyter ved uttak av den urealiserte kapitalgevinsten på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde.²² En umiddelbar beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten kan skape problemer for selskaper med liten kontantstrøm og mangel på disponibel likviditet, og for selskaper med et langtidsperspektiv for når de ønsker å faktisk realisere den urealiserte kapitalgevinsten.²³ Med de nye lovendringene i sktl. § 9-14 har Finansdepartementet hatt til formål – i kombinasjon av det nye skatte- og rentekravet og kravet til sikkerhetsstillelse ved utsatt skattebetalingsplikt – å oppfordre skattyter til å innfri skatte- og rentekravet på utflyttingspunktet, eller på et tidligere tidspunkt, heller enn å benytte seg av retten til å kreve utsettelse av skattebetalingsplikten.²⁴ Finansdepartementet mener at de nye endringene i skattebestemmelsen er i overensstemmelse

¹⁹ Prop. 1 LS (2013-2014) side 224.

²⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) side 224.

²¹ Prop. 112 L (2011-2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga side 14.

²² Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

²³ Prop. 112 L (2011-2012) side 16.

²⁴ Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

med EØS-avtalen, og at medlemsstatene i medhold av EU- og EØS-retten tilkjennes adgang til å verne skattefundamentet gjennom nasjonale beskatningsregler ved utflytting.²⁵

5 Generelt om retten til utsettelse av skattebetalingsplikten i sktl. § 9-14 niende ledd

5.1 Rettslige betingelser for å kreve utsettelse med skattebetalingsplikten

Skattyter kan velge å betale skatt av den urealiserte kapitalgevinsten på utflyttingstidspunktet, eller utsette skattebetalingsplikten, jf. ordlyden «skattyter *kan* kreve utsettelse [...]» i sktl. § 9-14 niende ledd første punktum. Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten betinges av at det er en «fastsatt eller forfalt skatt», jf. sktl. § 9-14 niende ledd første punktum. Videre betinges retten av at skattyter flytter den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen ut av norsk beskatningsområde, og er hjemmehørende i Norge etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 niende ledd første punktum. Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten kan ikke påberopes av skattyter som enten bosetter seg eller blir hjemmehørende utenfor EØS-området.

Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten begrenses til «årets netto fastsatte skatt på inntekten», jf. sktl. § 9-14 niende ledd tredje punktum. Hvis skattyter har underskudd fra andre kilder i det konkrete inntektsåret som uttaket foretas eller har underskudd til fremføring etter sktl. § 14-6, vil nettoinntektsskatten for uttaksåret utgjøre grunnlaget for utsettelsen med skattebetalingen.²⁶ Skattyters skattekrav som det kreves utsettelse for kan ikke overstige årets netto. Dette er i tråd med sktl. § 9-14 niende ledds formål om å avhjelpe likviditetsproblemer for skattyter som flytter ut den urealiserte kapitalgevinsten på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde.²⁷

²⁵ Prop. 112 L (2011-2012) side 14 – 15.

²⁶ Prop. 112 L (2011-2012) side 22.

²⁷ Prop. 112 L (2011-2012) side 15.

Reglene om utsettelse av skattebetalingsplikten krever at den urealiserte kapitalgevinsten og fradragsretten for urealisert tap må overstige terskelbeløpet, jf. FSFIN § 9-14-2. Urealisert kapitalgevinst på fysiske driftsmidler må ikke overstige fem millioner kroner, jf. FSFIN § 9-14-2 første ledd. For øvrige eiendeler eller forpliktelser er terskelbeløpet en million kroner samlet for de eiendeler innenfor hver av objektgruppene i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav b til e. Terskelbeløpet er ikke en form for bunnbeløp, slik at hele den urealiserte kapitalgevinsten og det urealiserte tapet blir henholdsvis skattepliktig eller fradragsberettiget dersom terskelbeløpet overstiges.²⁸

Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten med renter opphører ved faktisk realisasjon, ved uttak til egen bruk, eller gaveoverføring, jf. sktl. § 9-14 tiende ledd første punktum. Det samme gjelder når skattyter ikke lenger er hjemmehørende i Norge etter §§ 2-1 eller 2-2, ikke anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, eller når det ikke lenger foreligger betryggende sikkerhet etter sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum, jf. tiende ledd i sktl. § 9-14.

5.2 Betyggende sikkerhet for skattebetalingsplikten, renter og «reell risiko» i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum

Skattebestemmelsens niende ledd femte punktum fastsetter kravet skattyteren har til å stille betryggende sikkerhet for skattebetalingsplikten og påløpte renter dersom det på utflyttingstidspunktet eller et senere tidspunkt foreligger en «reell risiko» for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives. Finansdepartementet legger til grunn i Prop. 112 L (2011-2012) at kravet til å stille betryggende sikkerhet er tilsiktet å sikre at skatte- og rentekravet er «sers godt sikra» i de tilfellene eiendelen eller forpliktelsen knyttet til skatte- og rentekravet har mistet tilknytning til norsk beskatningsområde.²⁹

Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten pålegger skattyter å stille betryggende sikkerhet i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet dersom det på uttakstidspunktet eller senere foreligger en «reell risiko» for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives av norske skattemyndigheter i fremtiden, jf. FSFIN § 9-14-3 tredje ledd og sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum.

²⁸ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 57.

²⁹ Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

Skattyter som krever utsettelse av skattebetalingsplikten, må betale renter som nevnt i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven – sktbl). § 11-6, fra det tidspunktet restskatt knyttet til fastsatt skatt etter sktl. § 9-14 skulle vært betalt etter reglene i sktbl. § 10-21, jf. sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum.³⁰ Påløpte renter skal beregnes etter sktbl. § 11-6 annet ledd. Rentene av skattekravet skal ikke betales løpende, men tillegges skattekravet og betales som en del av dette.³¹

Hvorvidt det foreligger en «reell risiko» for at norske skattemyndigheter ikke kan inndrive skatte- og rentekravet i fremtiden, beror på en konkret vurdering av hvilken risiko det er for at skattebetalingsplikten ikke innfris av skattyter når vilkårene for utsettelse av skattebetalingsplikten ikke er til stede.³² Avgjørelsen beror på en konkret helhetsvurdering av flere momenter, slik som informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet med annen EØS-stat, om skattyter beholder virksomhet av et visst omfang og/eller driftsmidler av en viss verdi i Norge, skattyters betalingshistorikk og fremtidige forretningsplaner.³³

Skattedirektoratet avgjør med endelig virkning om det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden, jf. sktl. § 9-14 niende ledd sjette punktum. En aktivitetsplikt foreligger hos utflyttet skattyter, jf. sktl. § 9-14 niende ledd syvende punktum. Retten til utsettelse av skattebetalingsplikten opphører når det «ikke lenger foreligger betryggende sikkerhet etter niende ledd fjerde punktum», jf. tiende ledd andre punktum i skattebestemmelsen.

³⁰ Prop. 112 L (2011-2012) side 16 – 17.

³¹ Skatte-ABC 2016/2017, 38. utgave, Fagbokforlaget 2017, side 1380

³² Prop. 1 LS (2013-2014) side 224.

³³ Prop. 1 LS (2013-2014) side 224.

5.3 Nærmere om kravet til å stille betryggende sikkerhet for skattebetalingsplikten

Kravet til sikkerhetsstillelse for utsettelse av skattebetalingsplikten kan skje i ulike former, se FSFIN § 9-14-3 tredje ledd første punktum. Lovforarbeidene til skatteloven gir ingen retningslinjer for forståelsen av hva som ligger i ordlyden «betryggende» sikkerhet. De ulike formene for sikkerhet som forskriftsbestemmelsen nevner, er likevel tilsiktet å gi en relativ høy grad av sikkerhet for at skatte- og rentekravet inndrives i fremtiden. Dette henger sammen med at opprinnelsesstaten sitter på kreditorrisikoen for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden, samt at opprinnelsesstaten skal sikre at skattyter betaler skatt på den urealiserte kapitalgevinsten som er opparbeidet og skapt i vedkommende stat.

Forskriftsbestemmelsen angir at kravet til sikkerhetsstillelse kan innfris ved at det gis betryggende sikkerhet i pant. Pantsettelse av et formuesgode tjener først og fremst som en sikkerhet for at et krav skal bli oppfylt. Hovedregelen er at når to eller flere har panterett til det samme formuesgodet, går den panteretten foran som først ble påheftet, om ikke annet er avtalt eller følger av reglene om rettsvern.³⁴ Forskriftsbestemmelsen gir ingen retningslinjer for hvilken prioritet pantsettelsen til det konkrete rettsgodet må være for å innfri kravet til betryggende sikkerhet for sikkerhetsstillelsen, og angir heller ikke hva slags type formuesgode skattyter må pantsette for å innfri kravet. Manglende informasjon i forskriftsbestemmelsen og autoritative rettskilder må derfor forstås som at skattyter kan pantsette alt som har en økonomisk verdi, og som kan sikre at norske skattemyndigheter kan inndrive skatte- og rentekravet i fremtiden. Det kan imidlertid reises spørsmål om kravet til sikkerhetsstillelse ikke bør anses oppfylt når formuesgodet beheftes flere panteretter, og i så fall, om forskriftsbestemmelsen bør avskjære typetilfeller formuesgodet beheftes av flere panteretter på basis av prioritetsrekkefølgen.

³⁴ Lov 8. februar 1980 nr. 2 om pant (panteloven), jf. § 1-13.

Kravet til sikkerhetsstillelse verner staten ikke bare fordi det stilles sikkerhet for skatte- og rentekravet, men også fordi verdien av objektet forblir det samme frem til skatte- og rentekravet faktisk inndrives. Rettsvirkningene av at pantet endrer verdi fremgår ikke av forskriftsbestemmelsen, og andre autoritative rettskilder synes heller ikke å diskutere noe om dette. Forskriftsbestemmelsen legger opp til at sikkerhetsstillelse kan skje i form av «pant i verdipapir». Dette innebærer at skattyter kan pantsette aksjer som sikkerhet for skatte- og rentekravet ved uttak av den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen fra norsk beskatningsområde. Det er uttaksverdien av eiendelen eller forpliktelsen som er gjenstand for skatte- og rentekravet. Dersom skattyter stiller til sikkerhet for skatte- og rentekravet med pant i aksjer, kan den faktiske verdien til aksjene synke, mens skatte- og rentekravet forblir det samme. Derfor kan det reises spørsmål om pant i objekter som behefter en slik risiko kan anses som «annen betryggende sikkerhet», jf. FSFIN § 9-14-3 tredje ledd første punktum.

Forskriftsbestemmelsen angir videre at det kan stilles betryggende sikkerhet for skattebetalingsplikten i form av «annen betryggende sikkerhet». Autoritative rettskilder gir ingen retningslinjer for hvilke objekter som kan stilles til sikkerhet for skattebetalingsplikten. Ordlyden «annen [...]» må forstås som at lovgiver åpner for at andre former for sikkerhet enn de i oppregningen i lovteksten kan stilles som betryggende sikkerhet. Likevel må objektet fungere som en sikkerhet, og det er naturlig å anta at det må gi tilsvarende eller mer sikkerhet som de nevnte formene i forskriftsbestemmelsen. Kravet om betryggende sikkerhet må imidlertid ses i lys av hvor stort inngrep sikkerheten gjør i skattyters kontantstrøm. Dersom Norge innfører strenge krav til hva som kan stilles som betryggende sikkerhet for skattekravet, kan det reises spørsmål om dette i seg selv innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, artikkel 34. Justering og varighet av kravet til sikkerhetsstillelsen fastsettes av Skattedirektoratet, jf. FSFIN 9-14-3 tredje ledd annet punktum.

6 EØS-avtalen

6.1 Kort om EØS-avtalen artikkel 31, jf. 34 om retten til etableringsfrihet og dens betydning for skatterettsområdet

Retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 gir EØS-borgere/selskaper som skal utøve økonomisk virksomhet på stabil og vedvarende måte rett til å etablere seg og få nasjonal behandling i en annen EØS-stat enn sin egen.³⁵ Retten til etableringsfrihet forbyr mot at medlemsstaten hindrer egne innbyggere eller foretak, stiftet i samsvar med deres nasjonale lovgiving, å etablere seg i annen medlemsstat.³⁶ Retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 skal sikre selskaper som er etablert i samsvar med en medlemsstats nasjonale lovgivning, har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller hovedforetak innenfor EØS-området, rett til å flytte virksomheten mellom medlemsstatene gjennom en etablert filial.³⁷ Retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 forutsetter også at like saker med likt innhold skal behandles likt, og saker med ulikt innhold skal behandles ulikt, med mindre objektive holdepunkter tilsier det motsatte.³⁸

6.2 Den EU- og EØS-rettslige restriksjonslæren

6.2.1 EU- og EFTA-domstolenes resonnementsmønster

I hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum innebærer restriksjoner som hindrer eller gjør selskapers utøvelse av etableringsfriheten innenfor EØS-området mindre attraktiv, beror på et relativt fast resonnementsmønster anvendt av EU- og EFTA-domstolene.³⁹

³⁵ Gebhard C-55/94 [GC], avsnitt 25.

³⁶ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 59.

³⁷ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 58.

³⁸ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 60.

³⁹ Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017, side 135.

Først må det tas stilling til om kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet innebærer en forskjellsbehandling av objektiv sammenlignbare situasjoner (også omtalt som restriksjon). Hvis dette er tilfelle, altså at det foreligger flere restriksjoner på retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, kan de likevel være lovlige dersom de kan rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn. Dersom slike hensyn kan rettferdiggjøres i restriksjonene, kreves det i tillegg at kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet er egnet til å sikre oppnåelse av de aktuelle tvingende allmenne hensynene. Restriksjonene kan heller ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å ivareta slike hensyn (proporsjonalitetsvurdering).

EU- og EFTA-domstolens resonnementsmønster anvendes i denne oppgaven.

6.3 I hvilken grad innebærer kravet til sikkerhetsstillelse en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34?

6.3.1 Innledning

Spørsmålet om i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse etter sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, beror først på en vurdering om kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon på etableringsfriheten for selskaper som tar ut urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde.

6.3.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

For å avgjøre om kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon på etableringsfriheten for selskaper, tar EU-domstolen utgangspunkt i de skattereglene som gjelder for en sammenlignbar og hypotetisk situasjon uten det grenseoverskridende elementet.⁴⁰ Dersom skattyter i Norge og skattyter i annen EØS-stat behandles forskjellig i tilknytning til kravet til sikkerhetsstillelse, foreligger det en restriksjon. Dersom ingen interne transaksjoner foreligger, kan man sammenligne med andre grenseoverskridende transaksjoner.⁴¹ EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 forbyr enhver restriksjon på etableringsfriheten. Tiltak som

⁴⁰ Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017, side 136.

⁴¹ Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas [GC] C-196/04, avsnitt I-7995.

hindrer eller gjør utøvelsen av retten til etableringsfrihet mindre interessant, er å anse som en restriksjon.⁴²

Spørsmålet om i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse var i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, ble behandlet først av EF-domstolen i dom av 11. mars 2004 [C3], *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138 (heretter *Lasteyrie*). Saken omhandlet det franske skattesystemet for beskatning av urealisert kapitalgevinst på utflyttingstidspunkt for franske statsborgere. Utflytting fra fransk beskatningsområde medførte umiddelbar skattebetalingsplikt etter franske skatteregler for urealisert kapitalgevinst på eiendeler som var eid i selskaper hjemmehørende i Frankrike. Utsettelse av skattebetalingsplikten var betinget av at det ble stilt sikkerhet for skattekravet og levering av selvangivelse om skattekravet. For franske skattytere som hadde bosted i Frankrike, ble den urealiserte kapitalgevinsten ved eiendelen beskattet ved faktisk realisasjon.⁴³ Utsettelse av skattebetalingsplikten ble ikke innvilget automatisk, men var underlagt strenge krav, slik som at utflyttet skattyter måtte innfri kravet om sikkerhetsstillelse. EF-domstolen begrunner konklusjonen med at kravet til sikkerhetsstillelse i seg selv har en restriktiv virkning, da den fratruk utflyttet skattyters rådighet over formuesgodet som stilles til sikkerhet, og utsetter utflyttet skattyter for forskjellsbehandling i forhold til skattyter hjemmehørende i Frankrike.⁴⁴

I dom av 7. september 2006 [C5], N, C-470/04, EU:C:2006:525 (heretter N), kom igjen spørsmålet om den umiddelbare beskatningen av den urealiserte kapitalgevinsten og kravet til sikkerhetsstillelse ved utsettelse av skattebetalingsplikten var i strid med etableringsfriheten opp for EF-domstolen, fordi en utflyttet nederlandsk skattyter ble forskjellsbehandlet i forhold til skattytere boende i Nederland.⁴⁵ Utflyttet skattyter skattlegges for urealisert kapitalgevinst, mens skattyter bosatt i Nederland skattlegges når og i det omfang urealisert kapitalgevinst faktisk realiseres.⁴⁶ En umiddelbar beskatning på utflyttingstidspunktet og kravet til sikkerhetsstillelse begrenset utøvelsen av retten til fri etablering for selskaper. Utsettelsen av skattebetalingsplikten fordret at utflyttet skattyter stilte sikkerhet for skattekravet og avga en egen selvangivelse, noe EF-domstolen mente innebar en restriktiv virkning for utflyttet

⁴² *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 35 – 36.

⁴³ *Lasteyrie [C3] C-9/02*, avsnitt 12 flg.

⁴⁴ *Lasteyrie [C3] C-9/02*, avsnitt 47.

⁴⁵ N [C5] C-470/04, avsnitt 35.

⁴⁶ N [C5] C-470/04, avsnitt 35.

skattyter fordi den fratok rådigheten over det konkrete formuesgodet som ble stilt som sikkerhet for utsettelse av skattebetalingsplikten.⁴⁷ EF-domstolen kom derfor til at kravet til sikkerhetsstillelse var i strid med retten til etableringsfrihet.

Den første grunnleggende storkammeravgjørelsen om uttaksbeskatning og utsettelse av skattebetalingsplikten ved utflytting var dom av 29. november 2011 [GC], *National Grid Indus BV*, C-371/10, EU:C:2011:785 (heretter *National*). Etter utflytting av selskapets ledelse fra Nederland den 15. desember 2000, flyttet selskapets hovedsete til Storbritannia og ble hjemmehørende der i henhold til skatteavtale mellom de berørte statene. Selskapet beholdt fortsatt status som juridisk person i Nederland. På utflyttingstidspunktet hadde selskapet stor urealisert kapitalgevinst som følge av lånevirkksomhet. Etter de nederlandske beskatningsreglene, ble utflyttingsskatten på den urealiserte kapitalgevinsten utløst på utflyttingstidspunktet, og ga ikke utflyttet skattyter en rett til å kreve utsettelse av skattebetalingsplikten frem til realisasjonstidspunktet. EU-domstolen legger til grunn at den umiddelbare beskatningen av den urealiserte kapitalgevinsten ved utflytting innebærer en restriksjon på retten til etableringsfrihet. EU-domstolen tar imidlertid ikke stilling til hvorvidt kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon i seg selv. Domstolen sin uttalelse om kravet til sikkerhetsstillelse ble gitt i forbindelse med proporsjonalitetsvurderingen. Det ligger dermed implisitt i EU-domstolens vurdering at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet.⁴⁸

I etterfølgende avgjørelser har EU- og EFTA-domstolene kommet til at det foreligger en restriksjon på retten til etableringsfrihet dersom den konkret grenseoverskridende aktiviteten behandles mindre gunstig enn en objektiv sammenlignbar nasjonal selskapsintern flytting. Dette gjelder *Arcade Drilling*, dom av 28. juni 2012 [C5], *Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk*, C-38/10, EU:C:2012:391 (heretter *Portugal*), og dom av 23. januar 2014 [C5], *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20 (heretter *DMC*).

⁴⁷ N [C5] C-470/04, avsnitt 36 og 73.

⁴⁸ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73.

I Portugal kom EU-domstolen frem til at de portugisiske skattereglene om umiddelbar beskatning av urealisert kapitalgevinst på utflytningstidspunktet for selskaper utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten.⁴⁹ Det portugisiske skattesystemet åpnet ikke for at utflyttet skattyter kunne utsette skattebetalingsplikten. EU-domstolen legger til grunn at retten til etableringsfrihet kommer til anvendelse ved utflytting av selskapets eiendeler fra opprinnelsesstatens beskatningsområde til annen medlemsstat, uavhengig av om selskapet flytter sitt hovedsete og sin faktiske ledelse ut av området.⁵⁰ EU-domstolen konstaterer forskjellsbehandling på grunnlag av at utflyttet skattyter «straffes økonomisk» når selskapet flytter ut av portugisisk beskatningsområde, sammenlignet med innenlandske selskaper som blir hjemmeværende i portugisisk beskatningsområde.⁵¹ Beskatningsreglene til Portugal hindret skattytere i å benytte seg av friheten til å etablere seg i en annen medlemsstat.

Generaladvokat Mengozzi i sin innstilling til forslag til avgjørelse av 28. juni 2012, C-38/10, EU:C:2012:391 (heretter Generaladvokat Mengozzi) gir uttrykk for at kravet til sikkerhetsstillelse har en like restriktiv virkning som en umiddelbar beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten, da utflyttet skattyter mister rådigheten over formuesgodet som stilles til sikkerhet for at skattekravet kan inndrives i fremtiden.⁵² Kravet til sikkerhetsstillelse innebærer derfor en restriksjon på retten til etableringsfrihet.

I Arcade Drilling behandlet EFTA-domstolen spørsmålet om retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34 var krenket som følge av at norsk skattelovgivning åpnet for at selskaper måtte likvideres umiddelbart når de flyttet hovedkontoret ut av Norge, mens selskaper som flyttet innenlands ble beskattet på realisasjonstidspunktet.⁵³ EFTA-domstolen legger til grunn at etableringsfriheten kommer til anvendelse for selskaper, og at den umiddelbare beskatningen på utflytningstidspunktet ikke er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.⁵⁴ EFTA-domstolen begrunner sitt standpunkt med uttalelsen fra National, om at det foreligger en restriksjon når utflyttede selskap umiddelbart må skatte av den urealiserte kapitalgevinsten eller inntekten,

⁴⁹ Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk [C5] C-38/10, avsnitt 35.

⁵⁰ Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk [C5] C-38/10, avsnitt 23; forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10 i avsnitt 26, og 49 – 54.

⁵¹ Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk [C5] C-38/10, avsnitt 27.

⁵² Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 78.

⁵³ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 64.

⁵⁴ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 66.

mens selskaper som flytter innenlands beskattes på realisasjonstidspunktet.⁵⁵ Ettersom EFTA-domstolen legger seg på lik linje som EU-domstolen i *National* om utsettelse av skattebetalingsplikten, ligger det implisitt i EFTA-domstolens vurdering at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon.⁵⁶

EU-domstolen synes å ha tatt i betraktning hvilken restriktiv virkning kravet til sikkerhetsstillelse har for utflyttet skattyter i nyere praksis, blant annet i *DMC*. Saken gjaldt tyske skatteregler knyttet til skattefri overføring av selskapsandeler i et tysk kommandittselskap som var innskutt mellom flere selskaper. EU-domstolen legger til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse fordrer at man stiller sikkerhet for utsatt skattebetalingsplikt, og at slike garantier i seg selv har en restriktiv virkning, fordi de fratrar skattyters rådighet over formuesgodet som stilles til sikkerhet.⁵⁷ Kravet til sikkerhetsstillelse kan oppstilles med forbehold om at det er foretatt en vurdering av risikoen for manglende inndrivelse av skattekravet.⁵⁸

6.3.3 Rettslig analyse

Både i *Lasteyrie* og *N* var EF-domstolen klar på at sikkerhetsstillelse innebar en restriksjon på etableringsfriheten.⁵⁹ Kravet til sikkerhetsstillelse har i seg selv en restriktiv virkning, da den fratrar utflyttet skattyters rådighet over formuesgodet som stilles til sikkerhet, samt gjør utøvelsen av retten til etableringsfrihet mindre attraktiv for skattyter som ønsker å flytte til en annen medlemsstat.⁶⁰ Standpunktet støttes av Generaladvokat Mengozzis uttalelse om at kravet til sikkerhetsstillelse kan ha en like restriktiv virkning på skattyters frihet til å etablere seg i en annen medlemsstat som en umiddelbar beskatning av urealisert kapitalgevinst på utflyttingstidspunktet.⁶¹ Kravet til sikkerhetsstillelse innebærer derfor at skattyter stiller likviditetsmessig dårlig, samt at kravet kan redusere selskapets kontantstrøm til å kunne foreta finansieringer i og utenfor selskapet.

⁵⁵ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 64.

⁵⁶ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103 – 105.

⁵⁷ *DMC* [C5] C-164/12, avsnitt 66; *Lasteyrie* [C3] C-9/02, avsnitt 47; *N* [C5] C-470/04, avsnitt 36.

⁵⁸ *DMC* [C5] C-164/12, avsnitt 67 – 69.

⁵⁹ *Lasteyrie* [C3] C-9/02, avsnitt 47; *N* [C5] C-470/04, avsnitt 36.

⁶⁰ *Lasteyrie* [C3] C-9/02, avsnitt 47.

⁶¹ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 82.

I *Arcade Drilling* legger EFTA-domstolen til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse vil være mindre inngripende i retten til etableringsfrihet, og egnet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.⁶² I *DMC* legger EU-domstolen til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse må lempes til at det må foreligge en «reell risiko» for at skattekravet ikke kan inndrives i fremtiden.⁶³ Selv om kravet til sikkerhetsstillelse lempes, kan ikke dette innebære at kravet i seg selv ikke innebærer en restriksjon. Kravet til sikkerhetsstillelse pålegger fortsatt utflyttet skattyter å stille et formuesgode som betryggende sikkerhet, og fratår dennes mulighet til å råde over formuesgodet som sitt eget. Dersom den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen er stor, kan kravet til sikkerhetsstillelse, som skal dekke skatte- og rentekravet, bli økonomisk tyngende. Dette kan påvirke selskapets kontantstrøm, og i noen tilfeller tvinge selskapet til å likvidere, spesielt nyetablerte selskaper. At det må foreligge en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet kan likevel være inngripende i retten til etableringsfrihet i seg selv, da en slik vurdering ikke gjelder i innenlandske situasjoner. At skattyter som flytter på den urealiserte kapitalgevinsten på eiendeler eller forpliktelser innenlands ikke må påvise at det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skattekravet, sammenlignet med de som flytter til en annen EØS-stat, tyder på at det er fortsatt grunnlag for å legge til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon på retten til etableringsfrihet.

Praksis fra EU- og EFTA-domstolene legger til grunn at medlemsstatene bør ta hensyn til risikoen for manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden, da risikoen for dette vil øke med tiden.⁶⁴ Dette åpner for at medlemsstatenes skattemyndigheter kan kreve at utflyttet skattyter stiller sikkerhet av de nevnte formene for sikkerhet, blant annet i *FSFIN* § 9-13-3, av betydelige størrelser dersom risikoen for manglende inndrivelse av skattekrav er stort. Praktisering av et strengere krav til «betryggende sikkerhet» kan føre til at retten til etableringsfrihet blir mindre attraktiv for skattyter som ikke har et klart tidsperspektiv for når den ønsker å faktisk realisere den urealiserte kapitalgevinsten. Å skulle praktisere et strengere krav til betryggende sikkerhet basert på hvilket tidsperspektiv utflyttet skattyter har for faktisk realisering av den urealiserte kapitalgevinsten, kan resultere i at utflyttet skattyter får store

⁶² Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 104.

⁶³ *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 66.

⁶⁴ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 105; *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 74.

likviditetsmessige ulemper. Reduksjon i kontantstrøm vil være et tilfelle dersom norske skattemyndigheter krever et formuesgode som gir meget høy sikkerhet for inndrivelse av skatte- og rentekravet. Etterfølgende konsekvenser kan være at risikoen for likvidering av selskapet øker med tiden, spesielt for nyetablerte selskaper og selskaper med store gjelds- og utgiftsposter.

Kravet til sikkerhetsstillelse fører videre med seg administrative byrder for utflyttet skattyter. I National anførte flere av medlemsstatene som hadde avgitt innlegg for EU-domstolen at utsettelse av skattebetalingsplikten ville innebære en urimelig administrativ byrde for nasjonale skattemyndigheter sammenlignet med en skatteordning som gir medlemsstaten kompetanse til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten på utflyttingstidspunktet.⁶⁵ EU-domstolen mente at dette ikke var tilfellet, da et selskap som valgte å utsette skattebetalingsplikten måtte regne med at nasjonale skattemyndigheter måtte følge opp, og at byrden om å kontrollere den urealiserte kapitalgevinsten måtte bæres av skattemyndighetene i opprinnelsesstaten.⁶⁶

Det kan imidlertid reises spørsmål om de administrative byrdene for utflyttet skattyter ved utsettelsen med skattebetalingsplikten i seg selv innebærer en restriksjon. Utsettelse av skattebetalingsplikten forplikter utflyttet skattyter å levere en oppgave over eiendeler som nevnt i sktl. § 9-14 tredje ledd bokstav a til e, med beregning av den urealiserte kapitalgevinsten, jf. FSFIN 9-13-3 første ledd. Skattyter er videre forpliktet til å dokumentere at den urealiserte kapitalgevinsten ved eiendelen eller forpliktelsen ikke er realisert, samt hvor skattyter har sitt skattemessig bosted, jf. FSFIN § 9-14-3 annet ledd første punktum. EFTA-domstolen i *Arcade Drilling*, under henvisning til National, har imidlertid lagt til grunn at valget om å utsette skattebetalingsplikten vil føre med seg en administrativ belastning, og at dersom disse er for store, kan det velges heller å betale skatten umiddelbart.⁶⁷ Det må imidlertid påpekes at de administrative byrdene ikke følger av kravet til sikkerhetsstillelse, men utsettelsen av skattebetalingsplikten. Derfor kan det reises spørsmål om uttalelsen til EFTA-domstolen i *Arcade Drilling* om de administrative byrdene kan tas til følge for at kravet til sikkerhetsstillelse ikke innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet.

⁶⁵ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 75.

⁶⁶ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 77.

⁶⁷ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103 til 104; National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 72 – 73.

De norske beskatningsreglene ved uttak av urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde, innebærer en restriksjon på etableringsfriheten. Ved flytting av den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen innad i Norge, stilles ingen krav til sikkerhetsstillelse for skattyter, i motsetning til utflyttet skattyter som må stille betryggende sikkerhet dersom det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden. Hvis et selskap har hovedkontor i Bergen og filial i Oslo, og velger å flytte eiendeler eller overdra forpliktelser mellom disse, kan dette gjøres uten å stille betryggende sikkerhet for at skattekravet kan inndrives i fremtiden. Hvis hovedkontoret i Bergen ønsker å flytte sine eiendeler eller overdra sine forpliktelser til filialen i København, vil selskapet utløse utflyttingsskatten etter § 9-14, og må eventuelt stille betryggende sikkerhet på basis av den reelle risikoen for at skattekravet ikke kan innfris. Denne forskjellsbehandlingen gjør det mindre attraktivt å flytte ut den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen til andre EØS-stater, og er derfor å anse som en forskjellsbehandling av objektivt sammenlignbare situasjoner. En slik tolkning støttes av praksis fra EU- og EFTA-domstolene, som legger til grunn at slike situasjoner ikke er objektivt forskjellige.⁶⁸

6.4 I hvilken grad kan kravet til sikkerhetsstillelse rettferdiggjøres i det tvingende allmenne hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.4.1 Innledning

Selv om man kommer frem til at kravet til sikkerhetsstillelse praktiseres på en slik måte at det foreligger en restriksjon på retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, kan kravet til sikkerhetsstillelsen rettferdiggjøres så lenge det er begrunnet i et tvingende allment hensyn.

⁶⁸ National Grid Indus BV [GC] C-371/10 avsnitt 38; Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk [C5] C-38/10, avsnitt 29; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 64.

Hovedmålsettingen med praktiseringen av skatteregelen må være å ivareta et hensyn som EØS-avtalen selv angir som et legitimt hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjonen, eller som EU- og EFTA-domstolen på ulovfestet grunnlag anerkjenner som et tvingende allment hensyn.⁶⁹ I en rekke saker ført for EU- og EFTA-domstolene har det vært påberopt at restriksjoner på retten til etableringsfrihet må godtas på grunnlag av hensynet til den indre sammenheng i statens skattesystem, hensynet til å unngå skatteomgåelser, hensynet til en effektiv skattekontroll og oppkreving, nøytraliserende skatteregler i den andre medlemsstaten, hensynet til manglende utveksling av informasjon mellom medlemsstatene vedrørende skattyter, hensynet til å unngå dobbelt fradrag, og hensynet til å oppnå en balansert fordeling av beskatningsmyndighet.⁷⁰

Hensynet til å oppnå en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå skatteomgåelse – som ofte inngår samlet i EU-domstolens begrunnelse – er forbundet med hverandre, og vil være gjenstand for vurderingen av i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum er i overensstemmelse med EØS-avtalen.⁷¹

6.4.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

EU- og EFTA-domstolenes praksis legger til grunn at hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, kan begrunne restriksjoner på retten til etableringsfrihet.⁷²

EØS-retten gir ingen garanti for skattenøytralitet ved grenseoverskridende aktivitet.⁷³ EØS-statene har etter nasjonal og internasjonal rett kompetanse til å beskatte kapitalgevinsten som er generert og skapt på vedkommende stats territorium. For beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten, innebærer dette at EØS-staten hvor denne er generert og skapt i, har kompetanse til å beskatte denne ved utflytting av eiendeler eller forpliktelser til en annen EØS-stat. Territorialprinsippet knyttet til statens beskatningskompetanse har en tidsmessig komponent. I tilfeller hvor kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen flyttes ut av norsk

⁶⁹ Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022, s. 137 – 140.

⁷⁰ Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 138 – 141.

⁷¹ Oy AA [GC] C-231/05, avsnitt 62.

⁷² N [C5] C-470/04, avsnitt 41; National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 45.

⁷³ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 62.

beskatningsområde til en annen EØS-stats beskatningsområde, vil opprinnelsesstatens beskatningskompetanse opphøre på utflyttingstidspunktet. EU- og EFTA-domstolene har som følge av dette lagt til grunn at det hos EØS-statene – ut fra hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse og risikoen for skatteomgåelser i nasjonal skattelovgivning – foreligger et behov for dem å utøve sin beskatningskompetanse ved å sikre inndrivelse av skatte- og rentekravet i forbindelse med utflyttingen av urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser.⁷⁴ EU-domstolen legger derfor til grunn at hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen i henhold til territorialprinsippet kan rettferdiggjøre EU-statens utøvelse av beskatningskompetansen ved eller på utflyttingstidspunktet gjennom å oppstille et krav til sikkerhetsstillelse når det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden.⁷⁵

6.4.3 Rettslig analyse

EØS-statene har etter nasjonal og internasjonal rett kompetanse til å ta i betraktning risikoen som følger med at det gis utsettelse av skattebetalingsplikten når den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen tas ut av vedkommende stats beskatningsområde.⁷⁶ Hvis det gis utsettelse av skattebetalingsplikten, vil kravet til sikkerhetsstillelse være ment å sikre at skatte- og rentekravet inndrives i fremtiden og redusere EØS-statenes kreditorrisiko. Praksisen fra EU-domstolen, særlig i *National*, må derfor leses slik at hensynet til kreditorrisiko er et hensyn som tar sikte på å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. EFTA-domstolen legger det samme til grunn i *Arcade Drilling*, der det fastslås at EØS-statene har kompetanse til å «take appropriate measures» for å sikre dette hensynet.⁷⁷ En rettferdiggjøring i slike hensyn vil kunne godtas, spesielt hvis EØS-statenes skattesystem er utformet for å hindre atferd som kan undergrave EØS-statens rett til å utøve sin beskatningsmyndighet overfor selskaper på sitt eget territorium.⁷⁸

⁷⁴ DMC [C5] C-164/12, avsnitt 49.

⁷⁵ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73.

⁷⁶ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73 – 74.

⁷⁷ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 85.

⁷⁸ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 86.

Det kan imidlertid reises spørsmål om EU- og EFTA-domstolene har gått for langt i å fortolke hensynet til kreditorrisikoen som et eget hensyn som sikrer en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene. Praksis fra EU- og EFTA-domstolene er klar på at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon, og kan rettfærdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. Når EU- og EFTA-domstolene legger til grunn at kreditorrisikoen er et tiltak som skal sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, er det grunnlag for å legge til grunn at domstolene mener at hensynene må ses i sammenheng. Hensynet til kreditorrisikoen tar imidlertid sikte på å sikre en effektiv og trygg inndrivelse av skatte- og rentekravet, samt å beskytte seg selv mot den reelle risikoen for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives. Hensynet til å oppnå en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene tar sikte på en riktig plassering av beskatningskompetansen mellom EØS-statene, nærmere bestemt at den urealiserte kapitalgevinsten som er generert og skapt i vedkommende stats territorium, er deres å beskatte.

Både i *Lasteyrie og N* foretar EU-domstolen selvstendige vurderinger av om kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon på retten til etableringsfrihet.⁷⁹ I *National* foretar EU-domstolen ikke en selvstendig vurdering av om kravet til sikkerhetsstillelse faktisk kan rettfærdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen i EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. I *National* vurderes det heller ikke om hensynet til kreditorrisiko er et tiltak som sikrer dette hensynet. Dette har ført til at EU- og EFTA-domstolene i nyere praksis har gått vekk fra *Lasteyrie og N*, og heller legger seg på lik linje med *National*, som ikke foretar disse vurderingene, men heller legger til grunn at utflyttet skattyter kan kreve utsettelse av skattebetalingsplikten der det stilles betryggende sikkerhet når det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden.⁸⁰

Hensynet til å sikre en effektiv og forenklet inndrivelsesprosess er heller ikke trukket opp i EU- og EFTA-domstolene eller forarbeidene til norsk skattelovgivning. Under henvisning til EFTA-domstolen i *Arcade Drilling*, er hensynet til kreditorrisikoen et tiltak som skal sikre ivaretagelse av hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-

⁷⁹ *Lasteyrie [C3] C-09/2*, avsnitt 47; *N [C5] C-470/04*, avsnitt 36.

⁸⁰ *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 67.

statene i henhold til territorialprinsippet.⁸¹ Derfor må hensynet til en effektiv og forenklet inndrivelsesprosess ses i sammenheng med de andre hensynene. Uten kravet til sikkerhetsstillelse vil EØS-staten miste beskatningskompetansen til den urealiserte kapitalgevinsten som er generert og skapt på vedkommende stats territorium, og dermed vil hensynet om å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet ikke bli ivaretatt.

Finansdepartementet legger til grunn at de samme tvingende allmenne hensyn som var avgjørende i *National*, i stor grad er de samme hensynene som ligger til grunn for endringene i sktl. § 9-14.⁸² I tilsvarende situasjoner som den som ble behandlet i *National*, vil sktl. § 9-14 få virkning for norske forhold. Finansdepartementet legger derfor til grunn at de EU- og EØS-rettslige grensene for utflyttingsskatten, slik de ble gjort rede for i *National*, kan gi retningslinjer også for utformingen av EØS-kompatibel skatt når den urealiserte kapitalgevinsten på eiendeler eller forpliktelser tas ut av vedkommende stats territorium.⁸³ En skjerpelse av de interne skattereglene om utflyttingsskatten ble gjort med hensikt å bedre verne om det norske skattefundamentet. Under henvisning til *National*, som legger til grunn at EØS-statene kan ta i betraktning hensynet til opprinnelsesstatens kreditorrisiko ved utsettelse av skattyters skattebetalingsplikt, legger Finansdepartementet til grunn at det kan kreves sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse av skattebetalingsplikten. Utsettelse av skattebetalingsplikten må være «sers godt sikra», og dette sikres gjennom å oppstille et krav til sikkerhetsstillelse.⁸⁴

⁸¹ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 101 – 104.

⁸² Prop. 112 L (2011-2012) side 13.

⁸³ Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

⁸⁴ Prop. 112 L (2011-2012) side 16-17.

6.5 I hvilken grad er kravet til sikkerhetsstillelse egnet som middel til å oppnå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.5.1 Innledning

Selv om kravet til sikkerhetsstillelse kan rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, må det også være egnet som middel til å oppnå dette. I tillegg må ikke dette være mer tjenlig eller mer effektivt enn andre skatteregler i den nasjonale skattelovgivningen.⁸⁵

6.5.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

I *National* åpner EU-domstolen for at det kan kreves sikkerhetsstillelse ved utsettelse av skattebetalingsplikten for å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.⁸⁶ Dette begrunnes med at utsettelsen av skattebetalingsplikten skaper risiko for at skattekravet ikke kan inndras av EU-statenes skattemyndigheter, og at denne risikoen øker over tid.⁸⁷ Lignende forståelse fremgår av EFTA-domstolen i *Arcade Drilling*, hvor domstolen legger til grunn at EØS-statene må ta i betraktning av utsettelsesordningen innebærer en økt risiko for at skattekravet ikke vil kunne bli inndrevet i fremtiden, men at et tiltak som krav til sikkerhetsstillelse, vil være egnet til å nå målsettingen om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.⁸⁸

⁸⁵ Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022, s. 119.

⁸⁶ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73 – 74.

⁸⁷ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 74 – 75.

⁸⁸ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 104 – 105.

6.5.3 Rettslig analyse

Spørsmålet er om kravet til sikkerhetsstillelse er egnet til å forfølge målsettingen om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. FSFIN § 9-14-3 tredje ledd legger til grunn at sikkerhetsstillelsen kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapir eller annen betryggende sikkerhet. De ulike formene for sikkerhetsstillelse i skatteforskriftsbestemmelsen må forstås som at de er egnet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet når de er lovfestet. Det kan imidlertid variere i hvilken grad de ulike formene for sikkerhetsstillelse er egnet til å sikre inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden på grunnlag av deres funksjoner, blant annet verdireduksjon i aksjer og formuesgoder. Derfor kan det reises spørsmål om hvorvidt de ulike formene for sikkerhetsstillelse hver for seg kan klassifiseres som egnede tiltak for å sikre EØS-statens beskatningskompetanse på den urealiserte kapitalgevinsten generert og skapt i vedkommende stats territorium.

EØS-statene har i henhold til territorialprinsippet rett til å etablere en bankgaranti på grunnlag av kreditorrisikoen som følger med utsettelse av skattebetalingsplikten.⁸⁹ Bankgaranti sikrer EØS-statens beskatningskompetanse av den urealiserte kapitalgevinsten som er generert og skapt i vedkommende EØS-stats territorium, og er dermed å anse som et egnet tiltak.⁹⁰ De andre ulike formene for sikkerhet i forskriftsbestemmelsen har imidlertid ikke blitt drøftet av EU- og EFTA-domstolene. I *Arcade Drilling* legger EFTA-domstolen til grunn at EØS-statene skal ha adgang til å «take appropriate measures» for å sikre sin beskatningskompetanse når selskapet slutter å være skattemessig hjemmehørende i EØS-staten.⁹¹ Dette må videre ses i sammenheng med hvilken «reell risiko» det foreligger for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives i fremtiden. EØS-staten må derfor selv vurdere om hvilken form for sikkerhet som er nødvendig for å redusere den reelle risikoen for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden. Det legges til grunn at alle formene for sikkerhetsstillelse i forskriftsbestemmelsen er egnet til å sikre inndrivelse av dette kravet i fremtiden. Dette begrunnes med at EØS-staten selv må «take appropriate measures» av hva

⁸⁹ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 74.

⁹⁰ *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 65.

⁹¹ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 85.

som gir dem betryggende sikkerhet for å sikre inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden.⁹²

6.6 I hvilken grad er kravet til sikkerhetsstillelse nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.6.1 Innledning

Proporsjonalitetsvurderingen innebærer at det må avgjøres om kravet til sikkerhetsstillelsen går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, herunder hensynet til kreditorrisikoen, eller om hensynene kan ivaretas på en annen mindre inngripende måte. Praksis fra EU- og EFTA-domstolene legger til grunn at det ikke må foreligge andre og mindre inngripende nasjonale skatteregler som ville være like virkningsfulle for å oppnå målsettingene.⁹³ Den alternative skatteregelen trenger ikke være like virkningsfull som den skatteregelen som medlemsstaten har bygget sin sak på, så lenge den er virkningsfull nok.⁹⁴

Kravet til sikkerhetsstillelse skal redusere risikoen for at skatte- og rentekravet inndrives i fremtiden ved utsettelse av skattebetalingsplikten. Det er flere elementer ved kravet til sikkerhetsstillelse i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum som reiser spørsmål om kravet i seg selv går lenger enn det som er nødvendig for å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisikoen.

⁹² Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 85.

⁹³ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 42; sak E-9/11, *ESA mot Norge*, avsnitt 83.

⁹⁴ Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022, s. 144 – 150.

6.6.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

Om proporsjonalitetsvurderingen i tilknytning til kravet til sikkerhetsstillelse, uttaler EU-domstolen i N at kravet til sikkerhetsstillelse klart sikrer inndrivelsen av skattekravet i fremtiden.⁹⁵ Tiltaket går imidlertid lenger enn det som er nødvendig for å sikre opprinnelsesstatens beskatningskompetanse når den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen flyttes til en annen EØS-stat.⁹⁶ Lignende forståelse fremgår av Lasteyrie, hvor EU-domstolen la til grunn at kravet til sikkerhetsstillelsen i det franske skattesystemet var underlagt strenge betingelser, slik som levering av selvangivelse og en fratakelse av skattyters rådighet over formuesgodet som ble stilt som betryggende sikkerhet.⁹⁷

Det må imidlertid ut fra EU-domstolens praksis legges til grunn at en umiddelbar innkreving av skattekravet på utflyttingstidspunktet, uten at det gis utsettelse av skattebetalingsplikten, er å anse som et uproporsjonalt inngrep i retten til etableringsfrihet.⁹⁸ I DMC legger EU-domstolen til grunn at det foreligger en rettsoppfatning om at medlemsstatene har kompetanse til å treffe tiltak, slik som krav til sikkerhetsstillelse for å sikre at hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisikoen, anses proporsjonalt.⁹⁹

Som følge av rettspraksisen i EU-domstolen, vedtok EU et anti-misbruksdirektiv, ATAD I (2016/1164) (heretter EU-direktivet), som blant annet innførte obligatoriske minimumsstandarder for utflyttingsskatt for grenseoverskridende aktivitet i EU-området. EU-direktivets primære mål innenfor internasjonal utflyttingsskatt er å sikre at opprinnelsesstaten får beskattet den urealiserte kapitalgevinsten når den er generert og skapt i vedkommende stats territorium.¹⁰⁰ EU-direktivet representerer i stor grad en kodifisering av EU-domstolens praksis, som legger til grunn at nasjonalstaten kan ha skatteregler om utflyttingsskatt når de kan rettferdiggjøres etter EU-domstolens restriksjonslære. Hvis EU-staten utformer strengere skatteregler om utflyttingsskatten, må disse prøves om de innebærer en hindring i utøvelsen av retten til etableringsfrihet. EU-direktivet inneholder artikler om muligheten til å kreve at det stilles betryggende sikkerhet i de tilfeller utflyttet skattyter krever utsettelse av

⁹⁵ N [C5] C-470/10, avsnitt 51.

⁹⁶ N [C5] C-470/10, avsnitt 51.

⁹⁷ Lasteyrie [C3] C-9/02, avsnitt 22 – 47.

⁹⁸ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73; DMC [C5] C-162/12, avsnitt 60 – 62.

⁹⁹ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73 – 74.

¹⁰⁰ Rådets direktiv (EU) 2016/1164, side 1.

skattebetalingsplikten. EØS-avtalen omfatter imidlertid som utgangspunkt ikke skattepolitikken til EØS-statene, og EU-direktivet er ikke inntatt i EØS-avtalen eller gjennomført i norsk rett. EU-direktivet kan imidlertid brukes som en kilde til hvilket standpunkt EU-retten har tatt i forbindelse med kravet til sikkerhetsstillelse.

6.6.3 Rettslig analyse

I *N* mente EU-domstolen at kravet til sikkerhetsstillelse går ut over det som er nødvendig for å ivareta målsettingen om å inndrive skattekravet i fremtiden.¹⁰¹ EU-domstolen mente at det fantes mindre inngripende tiltak i retten til etableringsfrihet, slik som informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet.¹⁰² I *National* fravek EU-domstolen tidligere rettsoppfatning i *Lasteyrie* og *N* uten å begrunne om kravet til sikkerhetsstillelse var nødvendig for å sikre inndrivelse av skattekravet også der det fantes slike type avtaler. EU-domstolen i *National* nevner Rådets direktiv 2008/55/EF¹⁰³, men vurderer ikke dette opp mot kravet til sikkerhetsstillelsen, noe som reiser spørsmål om domstolen bevisst unnlot å foreta en slik vurdering.¹⁰⁴ Generaladvokat Mengozzi stiller seg tvilende til om kravet til sikkerhetsstillelse er å anse proporsjonalt, men legger uten tvil til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet fordi den fratrukket utflyttet skattyter rådigheten over formuesgodet som stilles til betryggende sikkerhet.¹⁰⁵ Generaladvokat Mengozzi mener at det finnes mindre inngripende alternative virkemidler på retten til etableringsfrihet, slik som informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet. At EU-domstolen i *National* ikke nevner dette tiltaket, kan ikke forstås som at EU-statene uten videre kan innføre krav til sikkerhetsstillelse som kan være like restriktiv som en umiddelbar beskatning.¹⁰⁶ Generaladvokat Mengozzi mener at det også kan reises spørsmål om EU-domstolens vurdering av om kravet til sikkerhetsstillelse er nødvendig når domstolen legger til grunn at en umiddelbar beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten er uproporsjonal, men at kravet til sikkerhetsstillelse er et mindre inngripende tiltak, uten å gå nærmere inn på dette. I nyere praksis fraviker EU-

¹⁰¹ *N* [C5] C-470/04, avsnitt 55.

¹⁰² *N* [C5] C-470/04, avsnitt 52.

¹⁰³ Rådets direktiv 2008/55/EF om gjensidig bistand ved inndrivelse av fordringer i forbindelse med visse bidrag, avgifter, skatter og andre foranstaltninger

¹⁰⁴ *National Grid Indus BV* [GC] C-371/10, avsnitt 78.

¹⁰⁵ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 78.

¹⁰⁶ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 80.

domstolen sin egen rettsoppfatning både i *Lasteyrie og N*, for så å legge til grunn kravet til sikkerhetsstillelse er et tiltak som sikrer en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, uten nærmere redegjørelse for om dette i det hele tatt er proporsjonalt.¹⁰⁷

Ifølge Generaladvokat Mengozzi må kravet til sikkerhetsstillelse være betinget av en reell og alvorlig risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.¹⁰⁸ EFTA-domstolen beskriver dette som en «genuine and proven risk of non-recovery».¹⁰⁹ I *DMC* fraviker EU-domstolen sin uttalelse i *National* om et ubetinget krav til sikkerhetsstillelse, for så å legge til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse kan være et proporsjonalt tiltak dersom det foretas en vurdering av den reelle risikoen knyttet til risikoen for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden.¹¹⁰ Risikoen må være reell for at kravet til sikkerhetsstillelse skal anses proporsjonalt. I *DMC* måtte risikoen vurderes under hensyntagen til på den ene siden at de urealistiske kapitalgevinstene utelukkende omhandlet én formuestype, nemlig selskapsaksjer, eid av kun to selskaper med forretningskontorer i Østerrike, og på den andre siden at disse selskapsaksjene var eid av et kapitalselskap med registrert kontor på tysk beskatningsområde. Kravet til sikkerhetsstillelse anses ikke nødvendig for å ivareta hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, hvis det foreligger andre tiltak eller skatteregler som er virkningsfulle nok til å ivareta dette.

Et sentralt spørsmål er om kravet om sikkerhetsstillelse er proporsjonalt fordi Norge ikke kan benytte seg av EU-direktivene, som kan være et tiltak som avhjelper EU-statenes manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden. I *N* presiserer EU-domstolen at det finnes andre mindre inngripende tiltak enn kravet til sikkerhetsstillelse, slik som direktiver som avhjelper EU-statene å inndrive skattekravet ved utflytting og uttak over landegrensene.¹¹¹ EU-domstolen legger det samme til grunn i *National*, hvor det presiseres at nevnte EU-direktiv i avgjørelsen gjør det mulig for opprinnelsesstaten å få opplysninger fra den kompetente skattemyndigheten i vedkommende stat, som er nødvendig for å inndrive skattekravet i fremtiden.¹¹²

¹⁰⁷ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73 – 74.

¹⁰⁸ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i *C-38/10*, avsnitt 79 – 82.

¹⁰⁹ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 101.

¹¹⁰ *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 67.

¹¹¹ *N [C5] C-470/04*, avsnitt 51 – 53.

¹¹² *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 78.

Norge kan ikke bruke EU-direktivene til å få opplysninger fra den kompetente skattemyndigheten i EØS-staten, fordi norsk skattepolitikk ikke omfattes av EØS-avtalen. Praksis fra EU- og EFTA-domstolene legger imidlertid til grunn at mangel på informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet er et moment som i større grad kan tillate restriksjoner i retten til etableringsfrihet.¹¹³ EFTA-domstolen i *Arcade* begrunner dette med at mangel på informasjonskilder for de kompetente skattemyndighetene i EØS-statene vil vanskeliggjøre inndrivelse av skattekravet, og at kravet til sikkerhetsstillelse derfor kan rettferdiggjøres.¹¹⁴ Praksis fra EU- og EFTA-domstolene kan imidlertid ikke forstås som at dette er et avgjørende moment for at EØS-staten kan rettferdiggjøre kravet til sikkerhetsstillelsen. Finansdepartementet la i utgangspunktet til grunn i forarbeidene at informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet ikke var av betydning for kravet til sikkerhetsstillelsen.¹¹⁵ Departementet har imidlertid fraveket denne rettstilstanden, og har lagt til grunn at informasjonskilder som foreligger mellom EØS-statene er av betydning for risikovurderingen i tilknytning til kravet til sikkerhetsstillelse.¹¹⁶ Endring av rettstilstanden kom som en følge av *Arcade Drilling og DMC*, der Finansdepartementet foreslo at kravet til sikkerhetsstillelsen måtte lempes, og at innføring av vilkåret om en «reell risiko» omfatter informasjonskilder. Kravet til sikkerhetsstillelse er proporsjonalt også i de tilfeller Norge har informasjonsutvekslings- og bistandsavtaler for inndrivelse av skattekravet med EØS-staten utflyttet skattyter flytter til.¹¹⁷

Det kan videre reises spørsmål om utflyttet skattyters oppgaveplikt etter FSFIN § 9-14-3 første og annet ledd kan avhjelpe risikoen for norske skattemyndigheters inndrivelse av skattekravet. Oppgaveplikten kan redusere kreditorrisikoen for at skatte- og rentekravet faktisk inndrives ved at utflyttet skattyter blir pliktig å gi norske skattemyndigheter til enhver tid oversikt over hvor den urealiserte kapitalgevinsten befinner seg, om denne er faktisk realisert, og utflyttet skattyters bopel. I *Lasteyrie* har EU-domstolen imidlertid lagt til grunn at en betingelse om å levere selvangivelse, i tillegg til å stille sikkerhet for utsettelse av skattebetalingsplikten, er uproporsjonalt.¹¹⁸ EU-domstolens uttalelse i *Lasteyrie* om å levere

¹¹³ Prof. Dr Otmar Thömmes and Dr Alexander Linn «Deferment of Exit Tax after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?» *Intertax*, 40 (2012), nr. 8/9 s. 485 – 493, på side 493.

¹¹⁴ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 101 – 105.

¹¹⁵ Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

¹¹⁶ Prop. 1 LS (2013-2014) side 224.

¹¹⁷ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 102.

¹¹⁸ *Lasteyrie [C3] C-09/2*, avsnitt 56 – 59.

selvangivelse som betingelse for utsettelse av skattebetalingsplikten, kan derfor forstås som at oppgaveplikten i seg selv vil være like restriktiv som et krav til sikkerhetsstillelse, og dermed uproporsjonal. Oppgaveplikten vil samtidig ikke være like virkningsfull som kravet til sikkerhetsstillelse, da dette betinges av at et formuesgode stilles til sikkerhet for faktisk inndrivelse av skatte- og rentekravet på realisasjonstidspunktet. Oppgaveplikten gir ikke denne type sikkerhet annet enn at norske skattemyndigheter forholder seg til de opplysningene som er gitt i forbindelse med den urealiserte kapitalgevinsten etter utflyttingstidspunktet.

National var den første saken som behandlet spørsmålet om utflyttingsskatt for juridiske personer, herunder om EØS-statene kunne oppstille et krav til sikkerhetsstillelse ved utflytting av selskaper. Avgjørelsen er å forstå som at det er større risiko for at EØS-staten taper sitt skattekrav der juridiske personer er involvert, fordi disse kan oppløses slik at skattemyndigheter mister et rettssubjekt å forholde seg til.¹¹⁹ Dette kan tale for at det er et reelt behov for å gi EØS-statene kompetanse til å innføre et krav til sikkerhetsstillelse i den nasjonale skattelovgivningen. EU-domstolen er imidlertid vag når den ikke problematiserer hvorfor det er en større risiko for at skattekravet ikke kan inndrives av juridiske personer enn fysiske personer. At differanse i den kreditorrisikoen utsettelse av skattebetalingsplikten innebærer når utsettelse gis til juridiske personer eller fysiske personer ikke problematiseres, gir grunnlag for en diskusjon om man bør oppstille et generelt krav til sikkerhetsstillelse som gjelder både for fysiske og juridiske personer. Ettersom sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum krever at det må foreligge en «reell risiko» for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives i fremtiden, synes rettstilstanden å være at det kan tas hensyn til om det er juridiske personer eller fysiske personer som flytter ut av Norge når verken lovteksten eller autoritative rettskilder kaster lys over dette. Derfor kan det legges til grunn at kravet til sikkerhetsstillelse ikke går lenger enn nødvendig, da norske skattemyndigheter i den «reelle risiko»-vurderingen kan ta i betraktning forhold som dette.

Det samme gjelder spørsmålet om kravet til sikkerhetsstillelse er nødvendig når utflyttet skattyter er skattemessig hjemmehørende i Norge. Generaladvokat Mengozzi fremhever at utsettelse av skattebetalingsplikten med krav om sikkerhet for at skattekravet kan inndrives, ikke vil være nødvendig når utflyttet skattyter har en filial eller fast driftssted i opprinnelsesstaten, da beskatningskompetasen er i behold. Generaladvokat Mengozzi legger

¹¹⁹ Dalheim (2013) s. 18.

til grunn at et fast driftssted eller filial i opprinnelsesstaten vil være tilstrekkelig for inndrivelsen av skattekravet i fremtiden.¹²⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) side 225 legger imidlertid til grunn at dette momentet inngår i helhetsvurderingen. Ettersom det må foretas en konkret helhetsvurdering av en rekke momenter som følger blant annet *Arcade Drilling*¹²¹, kan ikke momentet om at utflyttet skattyter har en filial eller fast driftssted i opprinnelsesstaten tillegges avgjørende vekt. Momentet kan derimot tale for at det ikke foreligger en «reell risiko» for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives i fremtiden.

Et annet sentralt spørsmål som kan reises, er om kravet til sikkerhetsstillelse går lenger enn det som er nødvendig for å sikre en balansert beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet når kravet omfatter renter. Dersom kravet til sikkerhetsstillelsen ikke omfatter rentekravet, vil skattekravet det skal stilles betryggende sikkerhet forbli det samme på utflyttingstidspunktet. Omfanget av sikkerhetsstillelsen vil derfor forbli det samme helt frem til realisasjonstidspunktet. At omfanget av sikkerhetsstillelsen kan føre til likviditetsmessige belastninger, må ses i sammenheng med Generaladvokat Mengozzi sin uttalelse om at de konkrete omstendighetene som foreligger i hvert tilfelle må tas i betraktning¹²² Dersom rentekravet øker omfanget av sikkerhetsstillelsen, vil kravet i seg selv ha en lik restriktiv virkning som en umiddelbar beskatning.¹²³ Dette kan bli spesielt utfordrende for selskaper med begrenset tilgang til kontantstrøm eller nyetablerte selskaper. Selskaper med store gjelds- og utgiftsposter vil også risikere å bli likviditetsmessig belastet av rentekravet på realisasjonstidspunktet.

At kravet til sikkerhetsstillelse ikke har en endelig utløpsfrist, kan være likviditetsmessig tyngende for utflyttet skattyter når den ikke har et konkret tidsperspektiv for når den urealiserte kapitalgevinsten faktisk skal realiseres. I løpet av denne tidsperioden mister utflyttet skattyter også rådigheten over formuesgodet som er stilt som sikkerhet frem til realiseringstidspunktet. Før lovendringen ved lov 22. juni 2012 nr. 40, hadde sktl. § 9-14 en femårsregel for beskatning av urealisert kapitalgevinst ved uttak av eiendeler eller forpliktelser. Formålet med femårsregelen var å skille mellom skattemessige motiverte uttak og ikke. Femårsregelen ble opphevet fordi Norge mistet beskatningskompetansen til den urealiserte kapitalgevinsten som ble generert og skapt i norsk beskatningsområde etter fem år.

¹²⁰ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 121.

¹²¹ sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 102

¹²² Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 82.

¹²³ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, avsnitt 82.

I tillegg var det ønskelig å i større grad beskytte det norske skattefundamentet. Kravet til sikkerhetsstillelse kan derfor anses å være nødvendig for å sikre EØS-statens beskatningskompetanse til den urealiserte kapitalgevinsten generert og skapt i vedkommende stats territorium, når det ikke er en endelig utløpsfrist. At det ikke er en endelig utløpsfrist må imidlertid ses i sammenheng med at kravet til sikkerhetsstillelse ikke skal opprettholdes der det ikke foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skattekravet.

Aktivitetsplikten ligger hos utflyttet skattyter, som kan anmode om opphør av kravet om sikkerhetsstillelse, jf. sktl. 9-14 niende ledd syvende ledd. Utflyttet skattyter må derfor selv foreta løpende vurderinger av om kravet til sikkerhetsstillelse er nødvendig når det ikke lenger foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden.

Hvorvidt kravet til sikkerhetsstillelse anses som nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, må ses i sammenheng med ratebetalingsordningen, som gjelder i syv år, jf. sktl. § 9-14 niende ledd annet punktum. Ratebetalingsordningen vil være mindre likviditetsmessig tyngende i forhold til kravet til sikkerhetsstillelse, da den ikke krever at utflyttet skattyter stiller et formuesgode til sikkerhet frem til realisasjonstidspunktet. Denne ordningen kan imidlertid være likviditetsmessig tyngende for utflyttet skattyter når det er en plikt, og ikke et alternativ. Ordningen forutsetter at utflyttet skattyter har disponibel likviditet til å nedbetale en syvendedel av skattekravet hvert år. Ratebetalingsordningen kan være med på å redusere statens risiko for inndrivelse av skatte- og rentekravet ved å garantere en syvendedel betaling av skattekravet hvert år. Dette må også ses i sammenheng med at EU-domstolen har utviklet en praksis om at det vil være proporsjonalt om skattebetalingsplikten fordeles over et antall år. I DMC ble en ratebetalingsordning, som gjaldt i fem år, godtatt som proporsjonalt.¹²⁴ Ordningen er derfor å anse som proporsjonal, og innebærer et tiltak som sikrer hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. At EØS-statene pålegger utflyttet skattyter å betale en syvendedel av skattekravet hvert år, og i tillegg kan kreve sikkerhetsstillelse for inndrivelse av skatte- og rentekravet i fremtiden, kan anses proporsjonalt.

¹²⁴ DMC [C5] C-164/12, avsnitt 62; Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 347.

EU-direktivets artikkel 5 (3) (1) legger til grunn at EU-staten kan kreve at utflyttet skattyter stiller betryggende sikkerhet for at skattekravet kan inndrives dersom det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse. National la for første gang føring for at et slikt krav kunne oppstilles for selskaper, sammenlignet med Lasteyrie og N, hvor EF-domstolen kom frem til at kravet til sikkerhetsstillelse ikke kunne oppstilles for fysiske personer, herunder ikke kunne rettferdiggjøres. Selv om EU-direktivet ikke har betydning for kravet til sikkerhetsstillelse, da norsk skattepolitikk ikke omfattes av EØS-avtalen, og EU-direktivet ikke er inntatt i EØS-avtalen, har EU-direktivet betydning for om kravet til sikkerhetsstillelse i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum er proporsjonalt. Praksis fra EU-domstolen har gitt klare føringer for hvorvidt det er mulig å oppstille et krav til sikkerhetsstillelse ved utflytting av urealisert kapital på eiendeler eller forpliktelser. At EFTA-domstolen er bundet av å bruke og se til praksis fra EU-domstolen, innebærer at norsk skattepolitikk blir påvirket i utformingen av kravet til sikkerhetsstillelse. EU-direktivet er kun en kodifisering av praksis fra EU-domstolen, og utformingen og innholdet i kravet til sikkerhetsstillelse styres av EU-domstolen, som igjen vil påvirke EFTA-domstolen i de saker som reises for dem knyttet til kravene. Ettersom Norge er en EØS-stat bundet av avgjørelser fra EFTA-domstolen, som igjen er bundet av EU-domstolens praksis, kan man legge til grunn at EU-direktivet artikkel 5 (3) (1) tilsier at kravet til sikkerhetsstillelse ikke går lenger enn nødvendig for å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.

6.7 I hvilken grad innebærer rentekravet en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34?

6.7.1 Innledning

Spørsmålet om i hvilken grad rentekravet etter sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, beror på om rentekravet innebærer en restriksjon på retten til etableringsfrihet når eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde.

6.7.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

Spørsmålet om rentekravet innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet, følger av EU-domstolens fremgangsmåte i restriksjonsvurderingen i *Lasteyrie, N*, og *National*.¹²⁵ EU-domstolen legger til grunn at rentekravet innebærer en restriksjon på retten til etableringsfrihet, dersom renter tillegges i en tilsvarende innenlandsk situasjon.¹²⁶ Ettersom kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet er blitt behandlet som ett tiltak ved utsettelse av skattebetalingsplikten av EU-domstolen siden *National*, må det avgjørende også for rentekravet være om selskaper som flytter urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser innenlands tillegges et rentekrav. Dette understøttes av Generaladvokat Mengozzis uttalelse om at EØS-stater som krever renter på utsettelse av skattebetalingsplikten i rent innenlandske situasjoner, bør ha rett til å kreve renter ved utsettelse av skattebetalingsplikten ved utflytting av eiendeler eller forpliktelser til en annen EØS-stat.¹²⁷

6.7.3 Rettslig analyse

Flytting av eiendeler eller forpliktelser innenlands, som for eksempel mellom kommuner eller fylker, eller flytting av eiendeler eller forpliktelser mellom filialer i Norge, utløser ikke skattebetalingsplikt, og dermed tillegges ikke selskaper et rentekrav. I innenlandske situasjoner beskattes den urealiserte kapitalgevinsten på eiendeler eller forpliktelser ved faktisk realisasjon, og renter vil bli krevd ved manglende betaling av skattekravet. Når eiendeler eller forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde, vil rentekravet påløpe fra det tidspunkt restskatt knyttet til fastsatt skatt etter sktl. § 9-14 skulle vært betalt etter bestemmelsene i sktbl. § 10-21, jf. sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum. Rentekravet kan bli stort dersom utflyttet skattyter ikke utøver sin aktivitetsplikt knyttet til den reelle risikoen for manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden. Rentekravet kan også anses som et tiltak som gjør utøvelsen av etableringsfriheten mindre attraktiv, da den kan avskrekke skattyter fra å flytte ut urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde, særlig dersom store urealiserte kapitalgevinster flyttes ut. Ettersom

¹²⁵ *Lasteyrie [C3] C-09/2*, avsnitt 46; *N [C5] C-470/10*, avsnitt 35; *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73.

¹²⁶ Dalheim (2013), s.19.

¹²⁷ Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi i *C-38/10*, avsnitt 72 – 77.

rentekravet er en del av kravet til sikkerhetsstillelse, innebærer rentekravet en restriksjon på retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

6.8 I hvilken grad kan rentekravet rettferdiggjøres i det tvingende allmenne hensynet til å sikre en balansert beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.8.1 Innledning

Selv om rentekravet innebærer en restriksjon i retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, kan det være i overensstemmelse med EØS-avtalen så lenge det rettferdiggjøres i et tvingende allment hensyn.

6.8.2 Rettslige utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

I National legger EU-domstolen til grunn at utflyttet skattyter må få muligheten til å velge mellom umiddelbar beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten og en utsettelse av skattebetalingsplikten knyttet til dette, hvor det kan stilles krav til sikkerhetsstillelse og et rentekrav.¹²⁸ EU-domstolen legger videre til grunn at hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet er et tvingende allment hensyn som rettferdiggjør kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet.¹²⁹ Etersom praksis fra EU- og EFTA-domstolene legger til grunn at rentekravet er en del av kravet til sikkerhetsstillelse, må kravet vurderes opp mot hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.¹³⁰

¹²⁸ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73:

¹²⁹ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73.

¹³⁰ DMC [C5] C-164/12, avsnitt 61; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103.

6.8.3 Rettslig analyse

EU-domstolen legger til grunn at ved utsettelse av skattebetalingsplikten når den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen tas ut av vedkommende stats territorium, har EØS-staten kompetanse til å kreve renter på den urealiserte kapitalgevinsten som ikke er realisert på utflyttingstidspunktet.¹³¹ Etersom EU-domstolen i *National* og nyere praksis fra EU- og EFTA-domstolene behandler rentekravet som en del av kravet til sikkerhetsstillelse, kan rentekravet også rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisikoen.¹³² Selv om EU-domstolen i *National* ikke behandler rentekravet særskilt fra kravet til sikkerhetsstillelsen, må den nye praksisen fra EU- og EFTA-domstolene forstås som at rentekravet kan rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.¹³³

6.9 I hvilken grad er rentekravet egnet som middel til å oppnå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.9.1 Innledning

Rentekravet må videre være egnet til å oppnå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. Rentekravet må være et tjenlig middel som sikrer beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten på eiendelen eller forpliktelsen som tas ut av norsk beskatningsområde.

¹³¹ *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73 – 74.

¹³² *National Grid Indus BV [GC] C-371/10*, avsnitt 73; *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 61; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103.

¹³³ *DMC [C5] C-164/12*, avsnitt 61; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103.

6.9.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

Praksis fra EU- og EFTA-domstolene gir ingen retningslinjer for om rentekravet er et egnet tiltak som ivaretar målsettingen om å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. Ettersom EU-domstolen i *National* behandler rentekravet som en del av kravet til sikkerhetsstillelse, må dette forstås som at rentekravet ivaretar denne målsettingen. En slik forståelse fremgår av *Arcade Drilling*, der EFTA-domstolen fastslår at rentekravet er en del av kravet til sikkerhetsstillelse, og at disse må ses på som ett tiltak som er egnet til å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisikoen.¹³⁴

6.9.3 Rettslig analyse

Rentekravet og kravet til sikkerhetsstillelse har to ulike funksjoner. Kravet til sikkerhetsstillelse er et verktøy som sikrer at EØS-staten ikke taper skattekravet i den tid det gis utsettelse av skattebetalingsplikten, herunder sikre ivaretagelse av beskatningskompetansen til EØS-staten. Renter har imidlertid en annen funksjon idet de representerer prisen for å låne penger.¹³⁵ Selv om rentekravet og kravet til sikkerhetsstillelse har to ulike funksjoner, legger EU- og EFTA-domstolene til grunn at begge kravene skal kompensere for de ulempene som følger av at EØS-statene ikke har hatt anledning til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten på utflyttingstidspunktet.¹³⁶ Rentekravet kan imidlertid forstås isolert som et tilleggskrav, og underbygges av hensynet til at EØS-staten ikke får utøve deres beskatningskompetanse i den tid det ikke skjer en faktisk realisasjon etter utflyttingstidspunktet.¹³⁷ Rentekravet kan derfor forstås som at det ikke ivaretar hensynet til EØS-statens risiko for manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden, men heller gir EØS-statene en økonomisk kompensasjon for at den urealiserte kapitalgevinsten ikke kan beskattet mens skattebetalingsplikten er utsatt. EU- og EFTA-domstolene er imidlertid klar på at rentekravet er et egnet tiltak, da det må ses i sammenheng med kravet til sikkerhetsstillelse.

¹³⁴ Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103 – 104.

¹³⁵ Thömmes and Linn (2012), side 489.

¹³⁶ Thömmes and Linn (2012), side 489 – 490; forslag til avgjørelse i C-38/10 fra generaladvokat Mengozzi, avsnitt 74 – 77.

¹³⁷ Steven Peeters, «Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool» *EC Tax Review* 27 (2017) nr. 3 s.122 – 132, side 126.

Rentekravet er følgelig et tjenlig middel til å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisiko.

6.10 I hvilken grad er rentekravet nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet?

6.10.1 Innledning

Hvorvidt rentekravet går lenger enn det som er nødvendig for å nå målet om en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, beror på om det ikke foreligger andre og mindre inngripende nasjonale skatteregler som vil være like virkningsfulle for å oppnå målsettingene som den søker å ivareta. Den alternative nasjonale skatteregelen må ikke være like virkningsfull som rentekravet som EØS-staten har bygget sin sak på, så lenge den er virkningsfull nok.

6.10.2 Rettslig utgangspunkt fra EU- og EØS-retten

EU- og EFTA-domstolene gir ingen retningslinjer for om rentekravet er nødvendig for å målet om å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet. I både *Lasteyrie og N*, uttaler EF-domstolen seg verken om et rentekrav som en del av kravet til sikkerhetsstillelse, eller om et rentekrav potensielt kunne vært proporsjonalt når det gjelder inndrivelse av skattekravet i fremtiden. *National* er den første dommen som nevner et rentekrav ved siden av kravet til sikkerhetsstillelse, og kommer frem til at kravene samlet er proporsjonale. Nyere praksis fra EU- og EFTA-domstolene legger seg på lik linje med EU-domstolen i *National*, og legger til grunn at et rentekrav er proporsjonalt når det er en del av kravet til sikkerhetsstillelse, og følgelig at kravene samlet ivaretar hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.¹³⁸

¹³⁸ DMC [C5] C-164/12, avsnitt 61 – 62; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103 – 105.

EU-direktivet, inneholder også artikler om muligheten til å kreve renter ved utsettelse av skattebetalingsplikten. EU-direktivet vil, på tilsvarende måte som for kravet til sikkerhetsstillelse, anvendes som en kilde til hvilket standpunkt EU-retten har tatt i forbindelse med rentekravet.

6.10.3 Rettslig analyse

Rentekravet er i praksisen fra EU- og EFTA-domstolene lagt til grunn som en del av kravet til sikkerhetsstillelse, og har til hensikt å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, herunder sikre at staten ikke mister sitt skattekrav i fremtiden.¹³⁹ Selv om EU- og EFTA-domstolene ikke behandler rentekravet særskilt vekk fra kravet til sikkerhetsstillelse, må praksisen forstås som at rentekravet og kravet til sikkerhetsstillelsen samlet er nødvendig for å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.¹⁴⁰

Rentekravet løper fra den dagen skatten skulle ha vært betalt dersom det ikke var gitt utsettelse, og frem til utsettelsen opphører, jf. sktl. § 9-14 niende ledd fjerde punktum. Rentekravet må ses i sammenheng med de øvrige lovendringene ved lov 22. juni 2012 nr. 40. At rentene tillegges skattekravet, kan innebære et stort skatte- og rentekrav for utflyttet skattyter når det skjer en faktisk realisasjon av den urealiserte kapitalgevinsten. At skattyter før utflyttingen må stille et formuesgode som betryggende sikkerhet for at EØS-staten kan inndrive skattekravet i fremtiden, reduserer eller fjerner behovet for et rentekrav, da kravet til sikkerhetsstillelse i stor grad vil ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, herunder sikre en faktisk inndrivelse av skattekravet i fremtiden.

Det kan videre reises spørsmål om kravet på renter er nødvendig for å nå målsettingen om å sikre inndrivelse av skattekravet, når kravet også ivaretar hensynet til den økonomiske ulempen som EØS-staten får når den ikke har mulighet til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten. Som nevnt ovenfor, kan det diskuteres hvorvidt rentekravet i seg selv ivaretar hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene i

¹³⁹ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73.

¹⁴⁰ National Grid Indus BV [GC] C-371/10, avsnitt 73; DMC [C5] C-164/12, avsnitt 61; sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*, avsnitt 103 – 104.

henhold til territorialprinsippet.¹⁴¹ Rentekravet bygger ikke på hensynet til å ivareta kreditorrisikoen ved inndrivelse av skattekravet, men heller hvilke økonomiske ulemper EØS-staten får ved at det gis en utsettelse av skattebetalingsplikten.¹⁴² Utflyttet skattyter har heller ikke fått en fordel gjennom å disponere disse pengene og bruke dem på andre forhold. Det kan derfor stilles spørsmål om det er proporsjonalt å pålegge utflyttet skattyter et rentekrav, når kravet i større grad tar sikte på EØS-statens ulempe ved at det gis en utsettelse av skattebetalingsplikten, sammenlignet med kravet til sikkerhetsstillelse, som underbygges av hensynet til kreditorrisikoen.

Det kan imidlertid diskuteres om rentekravet faktisk er nødvendig på grunnlag av inflasjon. Rentekravet på den urealiserte kapitalgevinsten kan være en mulig mekanisme som EØS-staten kan benytte for å regulere kapitalstrømmen og styre inflasjonen. Ved å oppstille et rentekrav på urealisert kapitalgevinst på eiendeler eller forpliktelser, kan EØS-staten begrense kapitalens mobilitet, og dermed redusere den økonomiske aktiviteten som kan bidra til høyere inflasjon. Når inflasjon øker, reduseres kjøpekraften til pengeverdien til den urealiserte kapitalgevinsten over tid. Rentekravet vil derfor bidra til å kompensere for verdiforringelsen forårsaket av inflasjonen i fremtiden, og på den måte sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.

EU-direktivet artikkel 5 (3) legger til grunn at EU-staten kan kreve renter i overensstemmelse med den nasjonale lovgivningen i skattesubjektets eller det faste driftsstedets medlemsstat, alt etter omstendighetene. Rentekravet i EU-direktivets artikkel 5 (3) er en kodifisering av praksisen fra EU-domstolen. Ettersom rentekravet er kodifisert, tyder dette på at praksisen fra EU-domstolen fortsatt legger til grunn at rentekravet tar sikte på å ivareta hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EU-statene i henhold til territorialprinsippet. Ettersom Norge som nevnt er indirekte bundet av praksis fra EU-domstolen gjennom praksis fra EFTA-domstolen, kan EU-direktivets artikkel 5 (3) tilsi at rentekravet ikke går lenger enn nødvendig for å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet.

¹⁴¹ Steven Peeters (2017), s. 126.

¹⁴² Dalheim (2013) s. 20.

7 Oppsummering og avsluttende bemerkninger i tilknytning til kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet

Fremstillingen viser at det er flere elementer ved kravet til sikkerhetsstillelse og rentekravet i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum som kan reise spørsmål om kravene går lenger enn nødvendig for sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet og hensynet til kreditorrisikoen. Når det gjelder kravet til sikkerhetsstillelse, er dette kravet lempet til at det må foreligge en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skattekravet i fremtiden. Ettersom vilkåret «reell risiko» beror på en konkret helhetsvurdering, kan dette tyde på at omfanget av kravet til sikkerhetsstillelse ikke går lenger enn nødvendig for å sikre inndrivelse av skattekravet, da de konkrete omstendighetene ved uttaket av den urealiserte kapitalgevinsten må tas i betraktning. I tillegg må praksis fra EU- og EFTA-domstolene etter Lasteyrie og N, samt EU-direktivet, forstås som at EØS-statene i deres nasjonale skattelovgivning kan oppstille krav til sikkerhetsstillelse når det foreligger en «reell risiko» for manglende inndrivelse av skattekravet, uten at dette er i strid med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34.

Det kan imidlertid reises spørsmål om i hvilken grad kravet til sikkerhetsstillelse er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34. Hvorvidt kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon, er ikke behandlet av EU-domstolen etter Lasteyrie og N, der EU-domstolen i disse to avgjørelsene kommer frem til at kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon. EU-domstolen i National foretar heller ikke en vurdering av hvorvidt kravet kan rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene i henhold til territorialprinsippet. Dette kan reise spørsmål om i hvilken grad kravet er i strid med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34. Blant annet kan det reises spørsmål om kravet til sikkerhetsstillelse heller må rettferdiggjøres av hensynet til statens risiko for manglende inndrivelse av skatte- og rentekrav i fremtiden, og hensynet til effektiv og forenklet inndrivelsesprosess. At hensynene må ses som en del av hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet anses forsvarlig basert på praksis fra EU- og EFTA-domstolene, men formålet med kravet til sikkerhetsstillelse synes heller å være å redusere risikoen for faktisk inndrivelse av skattekravet. Det kan likevel diskuteres hvorvidt kravet må opprettholdes, da Norge uten et slikt krav som nevnt i sktl. § 9-14 niende ledd femte punktum eventuelt vil miste

kompetansen til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten som tas ut av norsk beskatningsområde.

Når det gjelder rentekravet, kan det argumenteres for at det ikke er nødvendig for å sikre hensynet til en balansert beskatningskompetanse mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet på grunnlag av dens funksjon, og at kravet til sikkerhetsstillelse er et tiltak som alene sikrer inndrivelse av skattekravet. Selv om rentekravet ivaretar hensynet til den økonomiske ulempen som EØS-staten får når den ikke har mulighet til å beskatte den urealiserte kapitalgevinsten, sikrer rentekravet også kompensasjon for verdiforringelsen forårsaket av inflasjonen i fremtiden. Verken ratebetalingsordningen eller kravet til sikkerhetsstillelse tar sikte på konsekvensene av en inflasjon og hvordan dette kan påvirke den urealiserte kapitalgevinsten. Rentekravet har dermed en funksjon som sikrer et helt annet aspekt ved skattekravet som ingen av de andre kravene sikrer, som er viktig for å beskytte den urealiserte kapitalgevinsten som er generert og skapt i norsk territorium. Det kan imidlertid reises spørsmål om rentekravet burde blitt behandlet særskilt fra kravet til sikkerhetsstillelsen. Hvorvidt rentekravet er egnet til å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-statene i henhold til territorialprinsippet, er vanskelig å legge til grunn på basis av rentekravets funksjoner. Hvorvidt kravet også er nødvendig for å sikre hensynet, kan diskuteres. Med tiltaket, slik som ratebetalingsordning, som har blitt lagt til grunn av EU-domstolen at er mindre inngripende i retten til etableringsfrihet, og ivaretar hensynet, kan rentekravets avhjelpes med mindre inngripende tiltak i grunnfriheten. Formålet med rentekravet kan også være at skattekravet til selskapet tillegges et rentekrav for å oppveie kontantstrømfordelen som det har fått ved en utsettelse av skattebetalingsplikten sammenlignet med en umiddelbar beskatning av den urealiserte kapitalgevinsten. Dette hensynet er ikke drøftet i EU- eller EFTA-domstolene, og det gir derfor grunnlag for at det kan reises spørsmål knyttet til rentekravets betydning ved utsettelse av skattebetalingsplikten og hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-staten i henhold til territorialprinsippet.

Det mest nærliggende alternativet for å undersøke om i hvilken grad rentekravet alene er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, er en ny dom fra EU-domstolen. Ettersom EU-direktivet gjelder for alle EU-stater, og at rentekravet er kodifisert i direktivet, kan tilfellet være at EU-domstolen velger å heller legge til grunn at et rentekrav gjelder, uten å foreta en selvstendig vurdering etter restriksjonslæren. Avgjørelse i en eller flere saker om rentekravet i EU-domstolen, som igjen EFTA-domstolen blir bundet av, kan gi føringer for en nærmere redegjørelse for i hvilken grad rentekravet er i overensstemmelse med retten til etableringsfrihet i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, og følgelig gi føringer på utformingen av rentekravet i fremtiden.

8 Litteraturliste

8.1 Norske lover:

Lov 8. februar 1980 nr. 2 om pant (panteloven)

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven – sktbl).

8.2 Norske forskrifter:

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (Forskrift til skatteloven – FSFIN)

8.3 Norske lovforarbeider

Ot.prp. nr.1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

Prop. 112 L (2011-2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga

Prop. 1 LS (2013-2014) Skatter, avgifter og toll 2014

8.4 EU-direktiv

Rådets direktiv 2008/55/EF av 27. mai 2008 om gjensidig bistand ved inndrivelse av fordringer i forbindelse med visse bidrag, avgifter, skatter og andre foranstaltninger

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av 12. juli 2016 om fastsettelse av regler mot skatteunndragelsespraksis som direkte påvirker det indre markeds virkemåte

8.5 Praksis fra EU-domstolen

Dom av 30. November 1995 [GC], Gebhard C-55/94, EU:C:1995:411

Dom av 11. mars 2004 [C3], Lasteyrie, C-9/02, EU:C:2004:138

Dom av 12. september 2006 Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas [GC] C-196/04, EU:C:2006:544

Dom av 7. september 2006 [C5], N, C-470/04, EU:C:2006:525

Dom av 29. november 2011 [GC], National Grid Indus BV, C-371/10, EU:C:2011:785

Dom av 28. juni 2012 [C5], Europa-kommisjonen mot den portugisiske republikk, C-38/10, EU:C:2012:391

Dom av 23. januar 2014 [C5], DMC, C-164/12, EU:C:2014:20

Dom av 12. september 2006 [GC] Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544

Dom av 18. juli 2007 [GC] Oy AA C-231/05, E:C:2007:439

Forslag til avgjørelse av 28. juni 2012, fra generaladvokat Mengozzi i C-38/10, EU:C:2012:391

8.6 Praksis fra EFTA-domstolen

Sak E-01/04, *Fokus Bank ASA v. Norge*

Sak E-15/11, *Arcade Drilling AS v. Staten v/Skatt Vest*

8.7 Juridisk litteratur

8.7.1 Bøker

Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017.

Fredrik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, *Bedrift, selskap og skatt – skattelegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget, 2019.

Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.

Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022.

8.7.2 Administrative uttalelser

Skattedirektoratets håndbøker: «Skatte-ABC 2016/2017», 38. utgave, Fagbokforlaget 2017

8.7.3 Artikler i tidsskrift

Anne Dalheim Jacobsen, «Utflyttingsskatt for eiendeler og forpliktelser – sktl. § 9-14» *Tidsskrift for skatt og avgift*, 32 (2013) nr. 1 s. 4-26

Prof. Dr Otmar Thömmes and and Dr Alexander Linn «Deferment of Exit Tax after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?» *Intertax*, 40 (2012), nr. 8/9 s. 485 – 493

Steven Peeters, «Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool» *EC Tax Review* 27 (2017) nr. 3 s.122 – 132